

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

JULIANA AITA DE OLIVEIRA

GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA:
UM ENFOQUE NA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

FLORIANÓPOLIS
2007

JULIANA AITA DE OLIVEIRA

GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA:
UM ENFOQUE NA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

Trabalho de Conclusão de Estágio apresentada à disciplina Estágio Supervisionado – CAD 5236, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor Orientador: João José Cândido da Silva

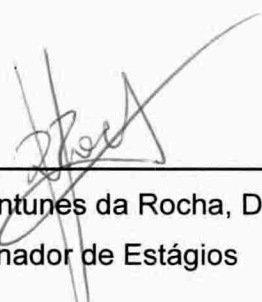
FLORIANÓPOLIS

2007

JULIANA AITA DE OLIVEIRA


GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA:
UM ENFOQUE NA ACREDITAÇÃO HOSPITALAR

Este Trabalho de Conclusão de Estágio foi julgado adequado e aprovado em sua forma final pela Coordenadoria de Estágios do Departamento de Ciências da Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, em 29 de junho de 2007.



Rudimar Antunes da Rocha, Dr.
Coordenador de Estágios

Apresentada à Banca Examinadora integrada pelos professores:



João José Cândido da Silva, Msc.
Orientador



Nilo Otani, Msc.
Membro



Valentina Gomes Haensel Schmitt, Msc.
Membro

*Dedico este trabalho
aos meus pais maravilhosos,
Ricardo e Emilia.*

Agradecimentos

Agradeço a Deus, por todos os momentos de luz e força.

Aos meus pais, Ricardo Cunha de Oliveira e Emilia Maria Aita de Oliveira, que sempre compartilharam os meus sonhos e desalentos, minhas vitórias e derrotas, incentivando-me a prosseguir a jornada. Além da vida, deram-me coragem para a luta, alento para o estudo e esperança para o futuro.

Aos meus irmãos, Augusto e Carlos, pela amizade e pelo amor.

Ao meu namorado, Bruno Leal Freitas, pelo companheirismo, amor, incentivo, apoio, pela compreensão, dedicação e confiança.

A minha amiga de infância, Ana Beatriz Regert, pelo apoio, pela amizade e atenção.

Ao meu colega e amigo, Diego Minotto, pela parceria em trabalhos acadêmicos e pelas orientações para a realização desta pesquisa.

Ao meu orientador, Professor João José Cândido, por todo o apoio e confiança, contribuindo para meu crescimento pessoal e profissional.

Ao meu chefe de trabalho e amigo, José Geraldo Mattos, por todo conhecimento transmitido e por toda confiança.

Enfim, a todos aqueles que participaram do meu crescimento e que de alguma forma contribuíram para a construção desta pesquisa.

Muitíssimo obrigada!

*“Grandes realizações são possíveis
quando se dá atenção aos pequenos começos”.*

Lao Tse

RESUMO

OLIVEIRA, Juliana Aita de. **Gestão de custos hospitalares no Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**: um enfoque na Acreditação Hospitalar. 2007. 77f. Trabalho de Conclusão de Estágio (Graduação em Administração). Curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Em geral, os hospitais apresentam dificuldades no processo de gerenciamento das suas atividades, especialmente para atingir a excelência na prestação de serviços. Isso se deve, principalmente, à complexidade da estrutura organizacional, além das restrições financeiras, humanas e tecnológicas que enfrentam. A gestão de custos se apresenta como uma importante resposta aos desafios da gestão hospitalar. Propor indicadores de desempenho e padrões nos processos da assistência hospitalar é um caminho para garantir a qualidade dos serviços, sendo o cumprimento desses padrões um pré-requisito para o desenvolvimento dos programas de Acreditação Hospitalar. Neste sentido, o presente trabalho tem como principal objetivo analisar a adequação do modelo de gestão de custos do Hospital Universitário da UFSC baseado no modelo proposto pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar. Trata-se de uma pesquisa aplicada e descritiva, apresentando uma abordagem predominantemente quantitativa. A realização desta pesquisa foi baseada em três métodos: análise de documentos, observação e entrevistas. Analisando-se os dados propostos, observa-se a elaboração de um planejamento estratégico do hospital, em que as ações definidas vão ao encontro das orientações definidas pelo processo de Acreditação Hospitalar, no que diz respeito à gestão financeira. O sistema de custeio do hospital é fundamentado no método dos centros de custos (RKW), o qual apresenta como principal objetivo subsidiar a tomada de decisão gerencial. Verifica-se que o Setor de Custos do HU/UFSC apresenta todos os aspectos dos níveis de gestão 1 e 2, conforme definidos neste estudo. Já com relação ao nível 3, o hospital não apresenta nenhum dos itens de orientação definidos.

Palavras-chave: Custos Hospitalares. Acreditação Hospitalar. Hospital Universitário/UFSC. Indicadores.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1: Processo de quatro etapas para elaboração de custos na área da saúde	29
QUADRO 1: Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos	24
QUADRO 2: Serviços hospitalares acreditados	33
QUADRO 3: Descrição da estratégia de custos	50
QUADRO 4: Bases de rateio do sistema de custeio adotadas pelo HU/UFSC	54
QUADRO 5: Composição do relatório mensal de análise de custos do HU/UFSC	56
QUADRO 6: Custo total do HU/UFSC	61
QUADRO 7: Custo fixo total do HU/UFSC	61
QUADRO 8: Custo variável total do HU/UFSC	61
QUADRO 9: Custo do HU/UFSC com material de consumo	62
QUADRO 10: Custo do HU/UFSC com serviços de terceiros	62
QUADRO 11: Custo do HU/UFSC subsidiado pelo MEC	62

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Objetivos	12
1.2 Justificativa	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 O hospital	14
2.1.1 Histórico	14
2.1.2 Características do sistema hospitalar	15
2.1.3 Gestão hospitalar	16
2.1.4 Desafios na gestão hospitalar	18
2.1.5 Qualidade nos serviços hospitalares	20
2.2 Gestão de custos hospitalares	22
2.2.1 Modelo de atuação do setor de custos hospitalares	26
2.2.2 Metodologias de custos RKW <i>versus</i> ABC	27
2.3 Acreditação hospitalar	30
2.3.1 O Setor de Custos no contexto da Acreditação Hospitalar	34
2.3.2 Descrição dos níveis de Gestão Administrativa e Financeira	35
2.3.2.1 Gestão Administrativa e Financeira – Nível 1	35
2.3.2.2 Gestão Administrativa e Financeira – Nível 2	36
2.3.2.3 Gestão Administrativa e Financeira – Nível 3	36
2.4 Indicadores de desempenho	37
2.4.1 Estudo de proporções e indicadores de custos	40
2.4.1.1 Proporções gerais	40
2.4.1.2 Proporções para monitoramento e controle	41
2.4.1.3 Proporções para a tomada de decisão	42
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	43
3.1 Caracterização da pesquisa	43
3.2 Procedimento geral	44
3.3 Fatores limitantes	45

4 ESTUDO DE CASO	46
4.1 Caracterização do Hospital Universitário/UFSC	46
4.2 Histórico do Hospital Universitário/UFSC	47
4.3 Planejamento estratégico do Hospital Universitário/UFSC	48
4.3.1 Programa de Gestão Financeira	49
4.4 O setor de custos do Hospital Universitário/UFSC	50
4.4.1 Sistema de Apuração de Custos implantado	50
4.4.2 Estágio do sistema de gerenciamento de custos	55
4.5 Gestão de custos no Hospital Universitário/UFSC com enfoque na Acreditação Hospitalar	58
4.5.1 Gestão de nível 1	58
4.5.1.1 Indicadores de gestão de nível 1	59
4.5.1.2 Aplicabilidade do nível 1	62
4.5.2 Gestão de nível 2	63
4.5.2.1 Indicadores de gestão de nível 2	64
4.5.2.2 Aplicabilidade do nível 2	66
4.5.3 Gestão de nível 3	68
4.5.3.1 Indicadores de gestão de nível 3	68
4.5.3.2 Aplicabilidade do nível 3	70
5 CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

Durante muito tempo, predominou o entendimento de que saúde era sinônimo de ausência de doenças físicas e mentais. Nesse sentido, os serviços de saúde privilegiaram na sua organização a atenção médica curativa.

Atualmente, a Organização Mundial de Saúde define que “saúde é o completo bem-estar físico, mental e social e não a simples ausência de doença”. Essa definição aponta para a complexidade do tema, e a reflexão mais aprofundada sobre seu significado leva-se a considerar a necessidade de ações intersetoriais e interdisciplinares.

Entre as diretrizes políticas que estão sendo consolidadas pelo cenário nacional, está a transformação dos sistemas de saúde brasileira, que vem passando por transformações no contexto sócio-econômico do país. Perante esta nova realidade, os gestores em saúde atualmente estão tendo um outro olhar para o processo de produção da assistência médico-hospitalar, uma vez que os recursos nessa área são escassos. Surge a necessidade premente da utilização desses recursos de maneira eficiente, sem, no entanto, permitir uma quebra da qualidade na assistência.

Paralelamente, nota-se que diante dos desafios impostos pela crise estrutural do setor e a globalização, torna-se imprescindível uma reformulação radical dos métodos e estratégias de gerenciamento dos recursos financeiros na área (COUTTOLENC;ZUCCHI, 1998).

No setor da saúde, o planejamento é o instrumento que permite melhorar o desempenho, otimizar a produção e elevar a eficácia e eficiência dos sistemas no desenvolvimento das funções de proteção, promoção, recuperação e reabilitação da saúde.

Numa área como a da saúde, em que os recursos são escassos, a variável custo é extremamente importante, já que permite um gerenciamento eficaz dos gastos, permitindo atender um maior número de pessoas, sem perda da qualidade (BITTAR, 2000).

Para um melhor conhecimento do funcionamento de uma organização, a adoção de indicadores torna-se imprescindível.

Segundo Ribeiro Filho (2005), propor indicadores de desempenho e padrões nos processos da assistência hospitalar é um dos caminhos para garantir a qualidade dos serviços, sendo o cumprimento desses padrões um pré-requisito para o desenvolvimento dos programas de Acreditação.

Por meio da Acreditação Hospitalar, as organizações de saúde apresentam a possibilidade de realizar um diagnóstico objetivo acerca do desempenho de seus processos, incluindo as atividades de cuidado direto ao paciente e aquelas de natureza administrativa (GASTAL, 2007).

A partir deste diagnóstico e com o desenvolvimento do processo de educação, de acordo com o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, é possível discutir, criteriosamente, os achados da avaliação e desenvolver um plano de ações capazes de promover a efetiva melhoria do desempenho da instituição, abrangendo todos os seus serviços e segmentos existentes (BRASIL, 2001).

Assim, a utilização sistêmica dos Manuais de Acreditação e a busca pela certificação hospitalar no Brasil são os meios que concretizam o esforço para garantir, apesar de tudo, saúde com qualidade, afirmam Gurgel Júnior e Vieira (2002).

Contudo, para priorizar qualidade com otimização de custos, é fundamental utilizar elementos que direcionem a tomada de decisão gerencial. Para tanto, parece razoável a utilização de indicadores que informem com especificidade o resultado ou os componentes necessários às decisões que dizem respeito às questões econômico-financeiras da instituição, ou ainda que visem a Acreditação.

Tendo em vista essa contextualização exposta, levanta-se como problema deste estudo: **“Qual o modelo, na gestão de custos hospitalares, que pode ser proposto a fim de orientar a decisão gerencial e a certificação de Acreditação Hospitalar ao Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina?”**.

1.1 Objetivos

Apresenta-se como objetivo geral desta pesquisa: **analisar a adequação do modelo de gestão de custos do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, baseado no modelo proposto pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar.**

Para tanto, apontam-se como objetivos específicos:

- a) descrever o programa de gestão financeira do Hospital Universitário/UFSC, constante no planejamento estratégico da instituição;
- b) analisar o sistema de custeio implantado no Hospital Universitário/UFSC;
- c) propor adequações do modelo de gestão de custos do Hospital Universitário/UFSC, baseadas no modelo apontado pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar;

1.2 Justificativa

Na contemporaneidade, a qualidade está sendo cada vez mais integrada dentro das organizações. As operações e componentes organizacionais contribuem: a qualidade deve ser um objetivo maior em todas as partes de uma empresa.

A gestão na área da saúde pública brasileira é um processo desafiador, uma vez que combina fatores antagônicos como o compromisso da prestação de serviços de qualidade à população versus a escassez de recursos.

Na assistência hospitalar o processo de gestão é ainda mais complexo, pois um hospital é uma empresa em que diversas outras empresas interagem na produção do produto final, ou seja, a saúde do paciente.

Para gerenciar esse complexo, adequando maior produtividade e menor custo, faz-se necessário o uso de ferramentas que avaliem os resultados dos

processos de trabalho de assistência hospitalar. Neste sentido, Bittar (2001) ressalta que as informações, principalmente na forma de indicadores que medem a produção de serviços de saúde e estabelecem metas a serem alcançadas, são imprescindíveis para toda a administração.

Medir qualidade e quantidade em programas e serviços de saúde é imprescindível para o planejamento, organização, direção e controle das atividades desenvolvidas, sendo alvo dessa medição os resultados, os processos e a estrutura utilizada.

As comparações entre metas, fatos, dados, informações, a criação de parâmetros internos e externos, são peças fundamentais para o conhecimento das mudanças ocorridas em uma instituição.

A padronização e monitoração dos processos de assistência hospitalar vêm sendo discutidas como uma alternativa para garantir a qualidade dos serviços, sendo o cumprimento desses padrões um pré-requisito para o desenvolvimento dos programas da Acreditação, garantindo, desta forma, a melhoria dos serviços prestados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fim de subsidiar a análise de dados proposta por este estudo, serão abordados aspectos teóricos com relação à gestão hospitalar, gestão de custos hospitalares, Acreditação Hospitalar e indicadores de desempenho.

2.1 O hospital

Neste tópico serão expostos o histórico dos hospitais no Brasil, características gerais do sistema hospitalar, gestão hospitalar, desafios na gestão hospitalar e qualidade nos serviços hospitalares.

2.1.1 Histórico

A Santa Casa de Misericórdia de Santos é considerada como o primeiro hospital brasileiro. Fundada por padres jesuítas, em 1565. O modelo da Santa Casa de Santos se reproduziu em diversas cidades de médio porte. Segundo Castelar (1995), este modelo estava baseado na proposta de hospitais europeus, que viam a tarefa hospitalar mais como uma atividade religiosa do que uma atividade médica.

Com o tempo, as Santas Casas começaram a focar o desenvolvimento da medicina e a vida das comunidades. Desta forma, as irmandades religiosas foram abandonando as Santas Casas, as quais se viram no controle de médicos locais e de lideranças políticas. “Este período coincide também com a modernização da medicina, incorporação de tecnologia sofisticada e influência do modelo médico americano do pós-guerra” (CASTELAR ET AL., 1995, p. 42).

O início das grandes campanhas sanitárias promovidas pelo Estado também levou à criação de hospitais públicos de porte, principalmente na região

sudeste do país. É o caso do Hospital de Isolamento de São Paulo, inaugurado pelo poder público em 1880, em pleno combate a um surto de varíola.

A evolução histórica das políticas de saúde está relacionada diretamente a evolução político-social e econômica da sociedade brasileira, não sendo possível dissociá-los. Além disso, a lógica do processo evolutivo sempre obedeceu à ótica do avanço do capitalismo na sociedade brasileira, sofrendo a forte determinação do capitalismo em nível internacional (NOGUEIRA, 1999).

No início do século XX surgiram os Hospitais Universitários, tornando obrigatório seu vínculo orgânico e dependência institucional junto as Faculdades de Medicina. Ainda que mantidos, em muitos casos, por verbas públicas, os hospitais universitários cresceram nos últimos setenta anos, em sua grande maioria, como instituições independentes (NOGUEIRA, 1999).

Antes, o Ministério da Saúde concentrava seu trabalho às atividades de cunho preventivo, no decorrer do tempo passou a centralizar sua rede hospitalar no combate a diversas patologias. Municípios e Estados sempre estiveram voltados para assistências hospitalares de caráter emergencial (CASTELA ET AL., 1995).

2.1.2 Características gerais do sistema hospitalar

Rocchi (1998, p. 19) apresenta a seguinte definição: “Os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

Um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente (MEZOMO, 1992).

O hospital pode ser definido como uma “organização profissional”, segundo a tipologia de Mintzberg, dado a dependência do trabalho de especialistas, que requerem autonomia para desenvolvê-lo. Para Castelar et al. (1995), esta autonomia leva a um determinado grau de diferenciação em relação aos objetivos,

aos processos de trabalho, ao comportamento, à concepção de liderança, entre outros.

Compõe como cuidado em saúde uma complexa trama de atos, procedimentos, de fluxos, de rotinas, de saberes, num processo complementar (CECILIO;MERHY, 2003). O cuidado hospitalar ocorre no contexto de uma crescente racionalização das práticas hospitalares, caracterizado, entre outras coisas, pela decomposição do ato médico global em inúmeros outros atos diagnósticos e terapêuticos, realizados por vários trabalhadores diferentes (CARAPINHEIRO, 1998).

O macro-ambiente do hospital não escapa à evolução que caracteriza outras empresas modernas. Essa abordagem inicia-se na situação econômica das nações que impõe restrições à evolução dos orçamentos hospitalares. Da mesma forma, a forte pressão e reivindicações sociais obrigam o hospital a evoluir em sua qualidade. Outros importantes fatores são o surgimento de novas patologias e a evolução rápida das tecnologias, que o hospital se obriga a possuir. Por fim, são as obrigações de natureza jurídica, regulamentares e políticas que modelam progressivamente a imagem do hospital (CASTELAR ET AL., 1995).

De fato, o hospital encontra-se totalmente inserido num ambiente complexo, e a evolução deste último o obriga a adaptar-se de forma constante. Desta maneira, o gerenciamento estratégico deve favorecer essa mutação.

O aumento dos gastos com procedimentos de saúde, a incorporação de tecnologias médicas cada vez mais caras e o domínio da indústria farmacêutica em escala global criaram as condições para colocar as entidades hospitalares no centro da perspectiva do controle gerencial (CASTELAR ET AL., 1995).

2.1.3 Gestão hospitalar

Para Ribeiro Filho (2005, p. 15), “o controle gerencial associa coerentemente pessoas e recursos em torno de metas previamente negociadas,

de forma que os resultados obtidos possam ser avaliados, gerando as condições de orientações”.

As várias fases de um processo de gestão dependem de um sistema de controle gerencial que faça parte da cultura organizacional e que seja amplamente integrado e coordenado, a partir de um processo de comunicação.

De fato, dentro de um hospital, há prestações de serviços técnicos e de apoio concomitantes e interdependentes, visando o benefício de um único doente. Cada instância prestadora desses serviços cumpre a execução de procedimentos, que implicam o consumo de recursos, ao mesmo tempo em que devem agregar valor ao serviço final, que é percebido pelo usuário/cliente.

Uma boa racionalização e otimização de recursos é fruto de uma atividade consciente, integrada por meio do planejamento, coordenação, direção e controle.

Coloca-se então para os dirigentes hospitalares uma perspectiva clara: dotar as organizações hospitalares de práticas comprometidas com objetivos assistenciais e financeiros, os quais se traduzem essencialmente pela busca da eficiência e da qualidade.

É importante que a gestão seja subsidiada por uma avaliação de resultados: definição e acompanhamento de indicadores relativos aos projetos. “Os critérios de avaliação destes resultados devem ser de conhecimento do conjunto de funcionários. Os indicadores devem considerar aspectos-chaves tanto do ponto de vista da qualidade como da produtividade” (CASTELAR ET AL., 1995, p. 83). É válido ressaltar que esses indicadores devem combinar informações das áreas assistenciais e administrativas, a fim de auxiliar no planejamento e nos processos de tomada de decisão.

Para que o hospital disponha de uma verdadeira autonomia de gestão, permitindo uma administração mais ágil e flexível, certas condições devem ser preenchidas, elas dizem respeito ao estatuto jurídico do hospital, à competência de seus dirigentes e à autonomia financeira do estabelecimento.

O processo de eficácia hospitalar, descrito por Ribeiro Filho (2005), contempla as seguintes dimensões:

- a) satisfação das pessoas: o sucesso da organização hospitalar é medido pelo número de pessoas satisfeitas, sejam clientes internos ou externos;
- b) produtividade: essa dimensão está relacionada com a questão de se fazer sempre mais com menos recursos. Conjugam as preocupações com a gestão dos custos, a eficiência dos procedimentos internos e a obtenção de resultados positivos crescentes;
- c) continuidade: uma visão de ciclo de vida de um hospital deve ser baseado na perspectiva de reinvenção constante, permanente adaptabilidade do processo decisório e detecção de novas oportunidades de ciclos de vida interligados.

Com o propósito de nortear a gestão hospitalar com qualidade, é necessário dispor de informações estratégicas. Essas informações são relativas ao ambiente em que o hospital está inserido, relacionando este ambiente à missão e aos objetivos do hospital. E vice-versa permitem situar o hospital neste contexto, redefinindo sua missão e seus objetivos frente a tal contexto.

Em toda e qualquer organização, a implementação de um sistema de informações deve ser precedida por uma reflexão sobre o interesse de cada um em dispor de tais ou quais informações. Com efeito, frente ao grande número de dados a colher, deve-se escolher e registrar somente o menor número de informações compatíveis com o bom desempenho. É necessário hierarquizar as informações (CASTELAR ET AL., 1995).

Por fim, a operacionalização desse ambiente, de controle gerencial na estrutura hospitalar, deve viabilizar-se com implementação de uma unidade de controladoria.

2.1.4 Desafios na gestão hospitalar

O produto de um hospital é, por sua natureza, multidisciplinar, isto é, depende da conjugação do trabalho de vários profissionais, como médicos,

enfermeiros, nutricionistas, técnicos, assistentes sociais, engenheiros, administradores, etc.

Gerir organizações complexas como os hospitais, implica um nível de especialização no campo da Gestão Hospitalar até então pouco estudado. Essas técnicas gerenciais podem potencializar em muito os recursos atualmente existentes.

Os administradores hospitalares lidam com diversos problemas, como estes observados por Mezomo (1992):

- os custos elevados;
- o trabalho ininterrupto: 365 dias por ano e 24 horas por dia;
- o baixo envolvimento do pessoal nos objetivos do hospital;
- a acelerada inovação tecnológica, que torna obsoletos os equipamentos a curto prazo;
- a inadequada política de remuneração dos serviços prestados;
- a imagem negativa do hospital junto à comunidade;
- o envolvimento do hospital com o erro médico e a omissão de socorro;
- o maior nível crítico e de exigência dos pacientes quanto à qualidade dos serviços.

Nesse contexto, Cecílio e Merhy (2003, p. 2) afirmam que “mecanismos instituídos de dominação e de relações muito assimétricas de poder entre as várias corporações profissionais ocultam a imprescindível colaboração entre os vários trabalhadores”. Esta dinâmica é um aspecto central a ser considerado na discussão da integralidade dos cuidados ao pacientes e na sua correlação com o processo de gestão. Desta forma, a integralidade do cuidado no hospital, como nos demais serviços de saúde passa, necessariamente, pelo aperfeiçoamento da coordenação do trabalho em equipe como um tema importante para a gestão hospitalar.

Percebe-se que o desafio da gestão hospitalar, no sentido de otimização de recursos escassos, também passa pela superação dos problemas informais e do desalinhamento de objetivos entre os vários colaboradores e o gestor principal (RIBEIRO FILHO, 2005).

Além disso, o desafio para uma gestão eficiente e eficaz dessas entidades envolve também uma outra categoria de especialização: a gestão de custos hospitalares. Desta forma, nota-se a importância de processos que resultem na qualidade nos serviços hospitalares.

2.1.5 Qualidade nos serviços hospitalares

Os objetivos para a qualidade eram, antigamente, restritos à qualidade do produto final. Hoje, a qualidade envolve cada função e pessoa dentro da organização, desde produção e compras até vendas e marketing (CHING, 1995).

Fitzgerald *et al.* (1993, p. 38) ressaltam que “qualidade do serviço é a totalidade dos aspectos e características do pacote do serviço que se apóia na sua habilidade de satisfazer ao cliente”.

A consciência dos clientes quanto à qualidade tem sido crescente, e passa a ser um item de vantagem competitiva reconhecê-la e atendê-la mais rapidamente. A qualidade atualmente parte do pressuposto de que o cliente é o único fato que interessa, e atender a seus requisitos é a chave para se manter no negócio (CHING, 1995).

É preciso reconhecer que a qualidade significa diferentes coisas para diferentes pessoas, pois os clientes enfatizam diversos atributos em graus diferentes. Dessa forma, a organização deve entender quais são esses atributos (MOREIRA, 1996). Na saúde, utilizando a tipologia de qualidade segundo Giffi *et al.* (1990), apresenta-se a qualidade por necessidade. Neste caso, o serviço possui uma qualidade tal que satisfaz completamente as necessidades do cliente, em que os atributos percebidos do serviço emparelham as expectativas dos clientes e preenchem suas necessidades.

A qualidade do serviço diz respeito ao fato de ter os serviços e as instalações corretas, mas se refere também à certeza da adequação daquilo que o cliente vivencia como um todo. A qualidade do serviço refere-se ao “pacote” completo, que é formado por três elementos, de acordo com Fitzgerald *et al.*

(1993): os bens usados, o ambiente no qual o serviço atende e o serviço fornecido.

Na saúde, a qualidade assistencial é analisada por um conjunto de fatores que envolvem elementos individuais e coletivos, e os seus padrões resultam de três aspectos básicos: a eficácia, originada pela ciência médica; a conformidade, determinada pelas expectativas e valores individuais; e a legitimidade, gerada pelas expectativas e valores sociais. Assim, pode-se afirmar que a Qualidade em Saúde é de complexa definição, porém deve ser sugerida em toda sociedade.

A qualidade na prestação dos serviços de saúde não é algo simples de se obter. A relação quantidade, qualidade e preço é complexa. A garantia de qualidade não é assunto apenas para a enfermagem ou para a auditoria médica. É responsabilidade de todos, e principalmente da administração, que deve adotá-la como filosofia de trabalho.

Castelar *et al.* (1995) identificam alguns fatores analisados no tocante à qualidade dos cuidados hospitalares. São eles:

- a) hotelaria: é freqüentemente o primeiro critério de julgamento do usuário;
- b) higiene: impõe uma modernização dos materiais, uma mudança de hábitos e uma profissionalização do pessoal. Está intimamente ligado ao risco de infecção hospitalar;
- c) continuidade: deve interligar os diversos serviços complementares;
- d) modernização: deve oferecer as melhores condições de alojamento a pessoas em dificuldade, do ponto de vista físico e moral.

A determinação do nível de qualidade dos serviços de saúde, e especificamente dos serviços hospitalares, exige cuidados especiais. A aplicabilidade do controle de qualidade também difere entre a indústria e os serviços de saúde. Além disso, “os cuidados de saúde são mais uma questão de julgamento e decisão dos profissionais. Aqui está o grande perigo da garantia da qualidade” (MEZOMO, 1992, p.38).

De acordo com Castelar *et al.* (1995), para atingir os objetivos de qualidade é necessário implantar uma autonomia de gestão.

2.2 Gestão de custos hospitalares

Os sistemas de custos são formas de apuração e distribuição dos custos aos produtos ou serviços. Por meio deles, os administradores se provém de dados para o devido controle do processo produtivo da organização (ROCCHI, 1998).

Nos últimos 30 anos, verificou-se uma transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos. Esta transição levou ao destaque a contabilidade gerencial, em que a análise gerencial de custos é um novo desafio (RIBEIRO FILHO, 2005).

Para Nakagawa (2001), a gestão estratégica de custo (CMS) assume uma posição voltada para o planejamento, gestão e redução de custos, e define como objetivo mensurar o custo dos recursos consumidos pelas atividades importantes da empresa.

Diante da competitividade ambiental, são necessários sistemas avançados de gestão de custos que dêem respostas para as necessidades dos negócios e ajudem os gerentes a tomarem decisões. Isso significa (CHING, 1995, p.20):

- a) menor tempo a ser despendido no processamento de transações contábeis;
- b) maior qualidade dos relatórios gerenciais,
- c) menor ênfase nos controles que não levam a nada e não agregam valor;
- d) maior ênfase na questão de suporte para as decisões, fornecendo análises sofisticadas;
- e) voltar esforços para a tomada de decisão.

A fim de alcançar um bom desempenho gerencial, segundo Ostenga (1997), três ênfases prevalecem: foco no cliente, gerência da qualidade total e concorrência baseada no tempo. A gestão de custos pode ter um papel importante no apoio a todas essas estratégias. Desta forma, Ribeiro Filho (2005, p. 17) afirma:

O modelo de controle gerencial, ambientado na unidade de controladoria hospitalar, se constitui em resposta possível aos desafios da escassez de recursos, pressão de custos e, ao mesmo tempo, necessidade de manter um padrão de prestação de serviços ao alcance de usuários.

O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. De acordo com Cooper e Kaplan (1998), utilizam-se sistemas de custeio aperfeiçoados para:

- a) projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos com lucro;
- b) sinalizar onde é preciso realizar aprimoramentos em qualidade, eficiência e rapidez;
- c) decidir sobre investimentos;
- d) escolher fornecedores;
- e) negociar preços e serviços com clientes;
- f) estruturar processos eficientes e eficazes.

Nos últimos anos, os inovadores em gestão de custos provaram que as técnicas desta gestão fornecem melhores informações, que podem realmente ajudar uma empresa a progredir em direção às suas metas estratégicas.

A simples implantação de um sistema de custos não resolverá os problemas da organização. O sistema deve considerar as características da empresa e do pessoal que a compõe, além de ser implantado gradualmente e acompanhar as evoluções. Relacionado a isso, Martins (1990, p. 26) coloca:

[...] para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se. O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. Cada sistema precisa estar adaptado à situação específica.

Couttolenc e Zucchi (1998) ressaltam que conhecer os custos dos serviços de saúde é importante por várias razões:

- a) permite identificar os pontos do processo produtivo ou da organização em que se poderia obter uma redução de custo, liberando dessa forma recursos para outras atividades;
- b) a organização terá condições de negociar uma tabela de remuneração mais realista com o pagador/financiador;

- c) técnicas de análise de decisão e planejamento estão baseadas em informações sobre o custo dos processos envolvidos;
- d) descentraliza a gestão financeira para suas unidades, pois saber-se-á qual a necessidade de cada uma delas para desenvolver suas atividades;
- e) subsidia a elaboração de orçamentos e planejamentos.

Coopler e Kaplan (1998) mostram que o modelo para projetar sistemas de gerenciamento de custos e desempenho é composto por quatro estágios:

Aspectos dos sistemas	Sistemas de Estágio I falhos	Sistemas de Estágio II Voltados para a geração de relatórios financeiros	Sistemas de Estágio III Especializados	Sistemas de Estágio IV Integrados
Qualidade dos dados	> muitos erros > grandes variações	> sem surpresas > cumpre os padrões de auditoria	> bancos de dados compartilhados > sistemas independentes > vínculos informais	> bancos de dados e sistemas totalmente integrados
Relatórios financeiros externos	> inadequados	> adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros	> sistema de estágio II mantido	> sistemas de relatórios financeiros
Gastos com produto/cliente	> inadequados	> imprecisos > custos e lucros ocultos	> vários sistemas ABC independentes	> sistemas ABM integrados
Controle operacional e estratégico	> inadequados	> feedback limitado > feedback desatualizado	> vários sistemas independentes de avaliação do desempenho	> sistemas de avaliação do desempenho estratégico e operacional

Quadro 1: Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos.

Fonte: Coopler e Kaplan (1998).

Os sistemas de estágio I são inadequados para gerar relatórios financeiros, tendo em vista à ineficiência no controle interno das transações, impedindo seu registro ou registrando-as incorretamente.

Os sistemas de estágio II são voltados para relatórios financeiros. Coletam custos por centros de responsabilidade, mas não por atividade, não oferecendo feedback útil destinado a aperfeiçoar os processos de negócios.

Os sistemas de estágio III são personalizados, independentes e relevantes para a gerência. Utilizam sistemas de custeio baseados na atividade (ABC), para fornecer informações precisas sobre os custos de atividades e processos de negócios e os custos de produtos, serviço e clientes.

Os sistemas de estágio IV integram os sistemas de feedback operacional e os sistemas ABC e, juntos, formam a base para a preparação das demonstrações financeiras. Foram projetados para maximizar os benefícios dos gerentes responsáveis pelas decisões e dos funcionários ligados à produção que trabalham continuamente para melhorar os processos sob seu controle.

A unidade de Controladoria, ao subsidiar todas as fases do processo de gestão com informações sobre o resultado econômico dos vários Centros de Resultado (ou Centros de Custos), propicia a evidenciação de uma medida da eficácia organizacional.

As atividades antes consideradas "burocráticas" ou "administrativas", a cargo da contabilidade, devem encontrar integração orgânica com as atividades desempenhadas pelos setores de saúde e de apoio à saúde. Dentro da missão da Controladoria hospitalar está o papel de promover a integração entre as áreas, de forma que os objetivos individuais e da instituição estejam alinhados (RIBEIRO FILHO, 2005, p. 26).

Em vários países, o esforço para melhorar a eficiência, qualidade e viabilidade econômica dos sistemas de saúde passa pelo que se convencionou chamar de *managed care*, ou seja, o gerenciamento sistemático da assistência à saúde. Embora o conceito tenha sido surgido no setor privado, cada vez mais os sistemas públicos de saúde buscam inspiração nos princípios e técnicas da assistência médica gerenciada para melhorar a eficiência e a estabilidade financeira dos serviços públicos (COUTTOLENC;ZUCCHI, 1998).

Os mesmos autores ressaltam que um dos princípios fundamentais da assistência gerenciada é a responsabilidade dos profissionais da saúde – essencialmente os médicos – pelo custo dos serviços que prestam. Isso faz com que o profissional tenha que levar em conta a dimensão econômica quando decide por um procedimento ou tratamento e, portanto, reduza a possibilidade de utilização de recursos técnicos não estritamente necessários. De maneira geral, esse princípio encoraja uma utilização mais criteriosa e racional dos recursos existentes. Tudo isso implica que a informação sobre o seu custo seja imprescindível para um gerenciamento adequado dos serviços.

Outro princípio fundamental é que a organização e prestação de serviços da saúde devem ser gerenciadas “no varejo”, ou seja, no seu dia-a-dia. Para isso são estabelecidos mecanismos de supervisão, monitoramento e avaliação, que cobrem os diversos aspectos dos serviços (COUTTOLENC;ZUCCHI, 1998).

Desta forma, no que se refere à gestão de custos hospitalares, é imprescindível a adoção de um bom modelo de atuação do setor de custos.

2.2.1 Modelo de atuação do setor de custos hospitalares

O setor de custos hospitalares atua sob a perspectiva de que um hospital seja um sistema aberto, em permanente interação com o ambiente econômico, social e político onde está inserido.

O setor busca, portanto, os meios gerenciais que sejam necessários e suficientes para assegurar a otimização do resultado (eficácia) da organização.

Para o cumprimento dessa missão, o setor exercita suas responsabilidades sob as seguintes diretrizes (PEREIRA, 1999):

- a) coordenação dos esforços individuais (dos vários gestores e colaboradores das unidades do hospital), com o objetivo de conseguir ações sinérgicas;
- b) participação proativa (principalmente atuando como assessor) em todas as etapas do processo de planejamento participativo;

- c) apoio técnico às áreas operacionais, em direção à otimização do seu resultado econômico;
- d) geração de informações com credibilidade, a partir da divulgação e explicação dos conceitos utilizados, de maneira que haja motivação de todos os colaboradores para a eficácia da entidade hospitalar.

A intenção, portanto, é que todo o processo de coordenação das ações em torno dos recursos escassos utilizados pelo hospital, a partir da mensuração correta e comunicação do resultado econômico, redunde em valor agregado maior como consequência de (RIBEIRO FILHO, 2005):

- a) capacidade de inovar, fazendo mais e melhor com menos recursos (eficiência);
- b) atingimento das metas previamente definidas (eficácia);
- c) agregação de pessoas cada vez mais satisfeitas com o padrão de serviços oferecidos (efetividade).

Ribeiro Filho (2005) evidencia que a disponibilidade de informação gerencial sobre o resultado de serviços, unidades e do hospital como um todo, propicia um ambiente decisório, onde se visualiza com clareza a opção com maior potencial de eficácia. Ofertar esse ambiente sintetiza todo o trabalho do setor de custos de um hospital.

2.2.2 Metodologias de custos RKW *versus* ABC

O método dos centros de custos, originalmente batizado de RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), é a técnica de alocação de custos mais usada no Brasil pelas empresas. Segundo Bornia (2002), o “método fundamenta-se no princípio de que é possível atribuir a cada seção, unidades de trabalho, através das quais possa-se medir toda a produção da seção, mesmo que esta seja diversificada”.

O método é desenvolvido em duas fases. Na primeira, calculam-se os custos totais do período para cada centro de custos. Na segunda, os custos são alocados dos centros aos produtos/serviços.

O emprego do método do centro de custos requer, num primeiro momento, que a empresa seja dividida em centros de custos e que seja calculado o custo total para cada centro. Em seguida, os custos são alocados dos centros produtivos aos produtos. Para chegar a este estágio, os custos dos centros auxiliares são antes distribuídos aos centros produtivos através de bases de rateio e, em seguida, os custos acumulados nos centros de custos produtivos são alocados aos produtos.

Existem algumas restrições associadas a este método. Uma delas refere-se à sua primeira fase que, segundo Bornia (2002), o método deixa muito a desejar na determinação do custo dos produtos e, principalmente, na identificação das perdas, já que não trabalha com atividades. Assim, fica difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos, o que dificulta o uso do no aperfeiçoamento constante do processo produtivo.

A metodologia tradicional de custos, como o método RKW, aloca os custos indiretos para os centros de custos finais (aqueles produtores de renda), com base em alguma medida de volume total de serviço. Assim, a metodologia não é estratégica, pois permite subsídios cruzados entre serviços e produtos.

A metodologia ABC (Activity-Based Costing), ao contrário, ajuda a acabar com esses subsídios cruzados. Ela permite custear serviços, pacientes ou mesmo contratos específicos, isolando o custo da prestação de serviços para os diversos objetos de custo. Há duas abordagens sobre a metodologia ABC, colocadas por Falk (2001):

- a) Designação de custos: os recursos são alocados às atividades (primeira etapa) para depois serem alocados aos objetos específicos de custo (segunda etapa). Os recursos são elementos econômicos aplicados em cada atividade. Atividades representam um conjunto de

ações visando uma finalidade. Objetos de custos representam o produto final, como um paciente, um serviço, um projeto, etc.

- b) Visão de processo: quaisquer fatores que causam mudança nos custos de uma atividade (veículos de custos) são identificados para cada atividade. Esses fatores ajudarão a alocar custos às atividades. A atividade, por final, é relacionada com certas medidas ou indicadores para averiguar sua operacionalidade.

O processo de implantação da metodologia ABC envolve quatro etapas, expostas no quadro abaixo:

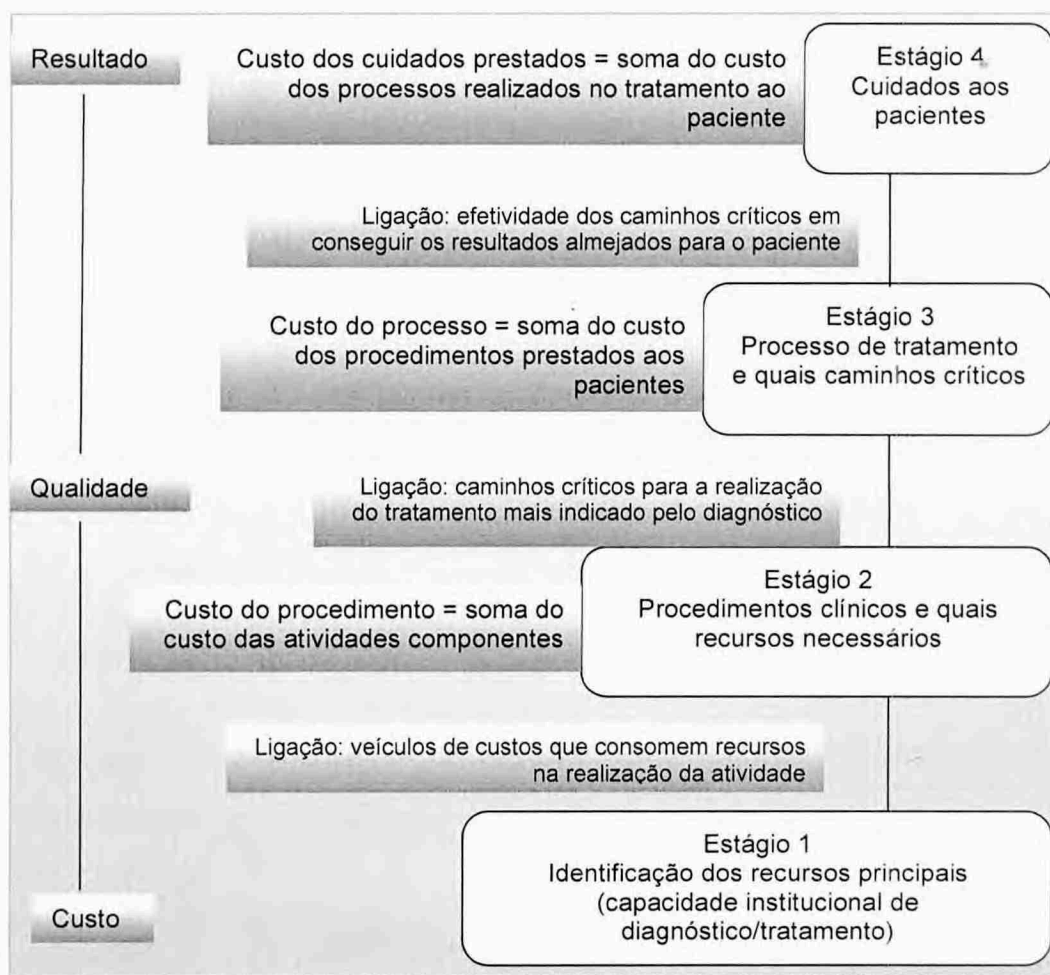


Figura 1: Processo de quatro etapas para elaboração de custos na área da saúde.
Fonte: Falk (2001)

A grande vantagem da aplicação do ABC é que, com ele, os gerentes de organizações de saúde podem averiguar o custo da qualidade. Essa metodologia está baseada na definição dos caminhos críticos ou melhores maneiras de realizar determinado processo ou procedimento, e seus respectivos custos.

2.3 Acreditação hospitalar

Acreditação Hospitalar é um conjunto de procedimentos de verificação e adequação, realizado em um hospital por entidade externa e independente, com o objetivo de certificá-lo como instância produtora de serviços de saúde de qualidade.

O Processo de Acreditação é um método de consenso, racionalização e ordenação das Organizações Prestadoras de Serviços Hospitalares e, principalmente de educação permanente dos seus profissionais (BRASIL, 2001).

O Programa de Acreditação Hospitalar é parte importante para melhorar a qualidade da assistência prestada pelos hospitais brasileiros. O desenvolvimento do Programa de Acreditação Hospitalar é uma necessidade em termos de eficácia, eficiência e uma obrigação do ponto de vista ético.

No Brasil, os programas de Acreditação são conduzidos pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos e de interesse coletivo, detentora do Manual de Acreditação das Organizações Prestadoras de Serviços Hospitalares.

O Ministério da Saúde, por intermédio da Portaria no 538, de 17 de abril de 2001, reconheceu a ONA como instituição competente e autorizada para operacionalizar o desenvolvimento dos processos de Acreditação Hospitalar no Brasil.

Como entidade hospitalar, organizada a partir de um conjunto complexo e interativo de serviços distintos, deve cumprir sua missão buscando a satisfação de todas as pessoas envolvidas, o processo de Acreditação considera a integração das áreas médica, assistencial, administrativa, tecnológica e de gestão

econômica, com o objetivo de coordenar todos os esforços em prol de um serviço hospitalar de alto padrão.

O Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar é o instrumento de avaliação da qualidade institucional, o qual é composto de seções e subseções. Nas subseções existem os padrões definidos segundo três níveis, do mais simples ao mais complexo, do inicial ao mais desenvolvido e sempre com um processo de incorporação de requisitos anteriores de menor complexidade. Para cada nível são definidos itens de verificação que orientam a visita e preparação do hospital, para a Acreditação Hospitalar.

Mello e Camargo (1998, p. 202) consideram que o processo de acreditação “avalia, padroniza e melhora os recursos da instituição, quer de sua estrutura, quer de seus processos, procurando obter melhores resultados”.

Malik e Teles (2001) afirmam que a implementação da acreditação é importante para:

- a) transmitir segurança para os pacientes e profissionais, a partir de um padrão de qualidade previsível e homogêneo;
- b) oferecer serviços de qualidade superior e a custos competitivos;
- c) melhorar o trabalho em equipe, comunicação, auto-avaliação e revisão interna;
- d) qualificar a assistência;
- e) melhorar a imagem de qualidade da instituição junto ao público interno e externo;
- f) caminhar para a melhoria contínua.

Essa importância é observada em reportagem, em que Gastal (2003, p. 2) argumenta:

O grande benefício da adesão ao programa de Acreditação Hospitalar é a mudança de atitude de todos os integrantes das instituições de saúde, desde o corpo clínico, administração e parceiros, pois cada etapa do processo dá oportunidade de reflexão e análise, e leva a um autoconhecimento mais aprimorado da instituição, dando mais segurança e firmeza em todas as atividades. Com isso, os usuários são

os primeiros a se beneficiar, pois a qualidade dos serviços passa a ser percebida em todos os setores.

O Manual Brasileiro de Acreditação (ONA) – Manual das Organizações Prestadoras de Serviços Hospitalares – identifica as seguintes grandes áreas de uma entidade hospitalar, que são passíveis de padronização:

- a) Liderança e Administração: sistema de gestão da organização, em que são avaliados: direção e liderança; gestão de pessoas; gestão administrativa e financeira; gestão de materiais e suprimentos; e gestão da qualidade.
- b) Serviços profissionais e Organização da assistência: organização dos serviços profissionais que prestam assistência direta ao paciente; cliente, em que são avaliados: corpo clínico e enfermagem.
- c) Serviços de atenção ao paciente/cliente: serviços tipicamente “assistenciais”, em que são avaliados: internação; recepção, transferência, referência e contra-referência; atendimento ambulatorial; emergência; centro cirúrgico; anestesiologia; obstetrícia; neonatologia; tratamento intensivo; hemoterapia; reabilitação; medicina nuclear; radioterapia.
- d) Serviços de apoio ao diagnóstico: laboratório clínico; diagnóstico por imagem; métodos gráficos; anatomia patológica.
- e) Serviços de assistência e de abastecimento: serviços que envolvem uma ação técnica especializada, em que são avaliados: sistema de informação do paciente; prevenção e controle de infecções; assistência farmacêutica; assistência nutricional; central de processamento de roupas; central de processamento de materiais e esterilização; higiene; segurança e saúde ocupacional; serviço social; materiais e suprimentos.
- f) Serviços de infra-estrutura e Apoio logístico: serviços que se relacionam aos processos de apoio e ação técnico-profissional, a infra-estrutura físico-funcional e ao apoio aos processos da organização, em que são avaliados: gestão de projetos físicos; gestão da estrutura físico-

funcional; gestão de manutenção predial; gestão de resíduos; gestão de equipamentos médico-hospitalares; gestão de segurança.

- g) Ensino e Pesquisa: componentes que se relacionem às funções educativas e de investigação da organização, de tal forma que permita realizar um diagnóstico da estrutura disponibilizada para o treinamento funcional, para a educação permanente, para o processo de formação de recursos humanos e para a geração de novos conhecimentos. São avaliados: educação continuada; ensino; pesquisa.

Cada um dos sete itens, a partir de seus respectivos desdobramentos, é referenciado em três níveis de detecção, considerando um padrão previamente definido.

O nível 1 referencia a habilitação ou capacitação da pessoa responsável pelo serviço ou setor (princípio orientador: segurança).

O nível 2 referencia a existência de normas, rotinas e procedimentos documentados e disponíveis (princípios orientadores: segurança e organização).

O nível 3 referencia a existência de sistema de análise da satisfação dos clientes internos e externos (princípios orientadores: segurança, organização e práticas de gestão e qualidade).

A perspectiva de desenvolvimento e implantação de um processo de Acreditação Hospitalar, sob a ótica do aperfeiçoamento contínuo dos procedimentos, depende do desenvolvimento de um conjunto de indicadores que sejam portadores dos graus de atendimento aos requisitos de eficiência, eficácia e efetividade dos serviços prestados.

No Brasil, são 66 hospitais que possuem a Acreditação, distribuídos da seguinte forma:

Acreditada (nível 1)	24
Acreditada Pleno (nível 2)	41
Acreditada com Excelência (nível 3)	14
Total de organizações acreditadas	79

Quadro 2: Serviços hospitalares acreditados
Fonte: Organização Nacional de Acreditação (2007).

No Estado de Santa Catarina há apenas um hospital com Acreditação, localizado em Florianópolis, e um com Acreditação Plena, localizado em Joinville. A maioria dos hospitais acreditados em quaisquer níveis encontra-se na região sudeste do País.

Cabe ressaltar que o hospital é avaliado como um todo, sendo acreditado no menor nível obtido por pelo menos um de seus setores. A organização pode optar por uma solicitação de um diagnóstico organizacional antes de solicitar a visita para a certificação. Esse processo também é realizado pelas Instituições Acreditadoras Credenciadas (IAC's).

2.4.1 O Setor de Custos no contexto da Acreditação Hospitalar

O Sistema de Informações Gerenciais de Base Contábil (SIGBC), ambientado no Setor de Custos Hospitalares, é capaz de propiciar a materialização de um ambiente de gestão baseada em indicadores.

Desta forma, o setor deve funcionar como um importante instrumento para a implantação e acompanhamento de um programa de Acreditação, porque traduz cotidiana e sistematicamente, através de uma medida de fácil leitura e interpretação como o resultado econômico, os níveis de aderência dos processos do serviço então acreditado, aos níveis padronizados de eficiência, eficácia e efetividade (RIBEIRO FILHO, 2005).

Assim, o setor financeiro funciona como uma instância minimizadora dos riscos de que a Acreditação Hospitalar não seja apenas um processo pontual de adequação dos processos internos de atendimento ao paciente/cliente, mas também seja fundamentalmente uma conquista permanente incorporada ao dia-a-dia do hospital.

O ponto de convergência entre as duas perspectivas – a do Setor de Custos e a da Acreditação Hospitalar – se dá na medida em que o objetivo é o estabelecimento de um ambiente de controle gerencial na entidade hospitalar. Um

controle gerencial cuja proposta é a definição de indicadores de gestão que possam auxiliar na melhoria contínua dos serviços oferecidos pelo hospital.

Na ausência de um sistema de informações gerenciais que propicie a evidenciação de indicadores dos processos e serviços acreditados, corre-se o risco de, em pouco tempo, ocorrer a dissipação de todo o esforço de padronização, por conta da ausência de um sistema de controle que monitore o cotidiano da gestão do hospital (RIBEIRO FILHO, 2005).

2.4.2 Descrição dos níveis de Gestão Administrativa e Financeira

De acordo com o Manual Brasileiro de Acreditação, a Gestão Administrativa e Financeira integra a área de Liderança e Administração; compreende atividades relacionadas à organização e coordenação dos processos relativos ao planejamento de recursos administrativos e financeiros.

Os padrões são definidos em três níveis de complexidade crescente, e estes com princípios específicos, cuja constatação é baseada em itens considerados pertinentes a eles.

2.4.2.1 Gestão Administração e Financeira – Nível 1

Como padrão deve dispor de responsável habilitado ou capacitado para a administração e gerência administrativa e financeira; atender aos requisitos formais e técnicos para a segurança das atividades; estruturar de acordo com o perfil e o grau de complexidade da organização.

Apresenta como itens de orientação:

- a) profissional habilitado ou com capacitação compatível;
- b) equipe capacitada e dimensionada às necessidades do serviço;
- c) processos de administração geral e dos recursos financeiros, cobrança e controle orçamentário geral;

- d) gerenciamento dos contratos e avaliação do desempenho dos serviços terceirizados para atender aos requisitos de segurança;
- e) infra-estrutura e processos compatíveis com a capacidade instalada e os serviços oferecidos.

2.4.2.2 Gestão Administração e Financeira – Nível 2

Como padrão deve apresentar manual(is) de normas, rotinas e procedimentos documentados, atualizados, disponíveis e aplicados ao gerenciamento administrativo e financeiro; estatísticas básicas para o planejamento de melhorias; programa de capacitação e educação continuada; evidências de integração com outros processos de administração e serviços da organização.

Apresenta como itens de orientação:

- a) manual(is) de normas, rotinas e procedimentos documentado(s), atualizado(s), disponível(is) e aplicado(s);
- b) programa de capacitação e educação continuada, com evidências de melhorias;
- c) grupos de trabalho para: a melhoria de processos, integração institucional e gerenciamento econômico, administrativo e financeiro;
- d) sistema de análise crítica visando à melhoria da técnica, controle de problemas, melhoria de processos e procedimentos e minimização de riscos.

2.4.2.3 Gestão Administração e Financeira – Nível 3

Como padrão deve dispor de sistema de análise da satisfação dos clientes internos e externos; participar ativamente do programa institucional da qualidade e produtividade, com evidências de ciclos de melhoria; contribuir para a gestão de

risco; seus serviços deverão estar integrados ao sistema de informação da organização, dispondo de dados e indicadores que permitem a avaliação do serviço e comparações com referenciais externos.

Apresenta como itens de orientação:

- a) sistema de planejamento e melhoria contínua em termos de estrutura, novas tecnologias, atualização técnico-profissional e procedimentos específicos de administração e finanças;
- b) avaliação de desempenho dos processos específicos;
- c) sistema de informação baseado em indicadores do serviço que permitam análises técnicas e gerenciais;
- d) ciclos de melhoria com impacto sistêmico;
- e) sistema de análise da satisfação do cliente interno e externo.

2.4 Indicadores de desempenho

Indicador é uma unidade de medida de uma atividade, com a qual se está relacionando ou, ainda, uma medida quantitativa que pode ser usada como um guia para monitorar e avaliar a qualidade de importantes cuidados promovidos ao paciente e as atividades dos serviços de suporte (BITTAR, 2001).

Um objetivo comum às organizações é melhorar seu desempenho. Isso é alcançado por meio do apoio aos indicadores de desempenho e do fornecimento da estrutura analítica para as decisões importantes.

Informações são imprescindíveis para a administração de qualquer empresa, principalmente quando transformadas em indicadores que se prestam a medir a produção de programas e serviços de saúde bem como estabelecer metas a serem alcançadas para o bem-estar da população.

Os indicadores de desempenho refletem o nível de eficácia das transações, eventos, processos, serviços, ou do setor como um todo (RIBEIRO FILHO, 2005).

Bittar (2001, p. 22) argumenta que um indicador não é uma medida direta de qualidade, mas representa:

[...] uma chamada que identifica ou dirige a atenção para assuntos específicos de resultados, dentro de uma organização de saúde, que devem ser motivo de uma revisão.

De acordo com Ostrenga (1997), um sistema de medição de desempenho apresenta dois papéis importantes:

- a) permite que os gerentes monitorem como está indo a empresa e saibam que aspectos necessitam de mais atenção;
- b) compreende uma importante ferramenta de comunicação.

Segundo Bittar (2001), um indicador pode ser uma taxa ou coeficiente, um índice, um número absoluto ou um fato:

- a) taxa/coeficiente: número de vezes que um fato ocorreu dividido pelo número de vezes que ele poderia ter ocorrido, multiplicado por uma base e definido no tempo e no espaço (exemplos: infecção hospitalar e letalidade);
- b) índice: relação entre dois valores (exemplo: rotatividade dos leitos);
- c) números absolutos: podem ser indicadores à medida que se comparam valores de mesma natureza, maiores ou menores a ele, resultantes de atividades, resultados ou estrutura;
- d) fatos: demonstram a ocorrência de um resultado benéfico ou não (exemplos: sangramento inesperado e reação alérgica).

A montagem de indicadores obedece a uma seqüência lógica, conforme exposto por Nogueira (1999):

- > nome do indicador;
- > fórmula;
- > tipo (taxa, coeficiente, percentual, número absoluto, fato, etc.);
- > fonte de informação;
- > método (retrospectivo, prospectivo, transversal);

- > amostra;
- > responsável pela elaboração;
- > frequência que será medido em determinado período;
- > objetivo.

Por mais que os indicadores sejam escolhidos com cuidado, considera-se que sejam testados quanto à presença ou ausência de certas qualidades fundamentais. Sem estas qualidades, o indicador será totalmente inútil como medida do que quer que seja. As qualidades fundamentais, segundo Moreira (1996), são: a confiabilidade, a validade, a relevância e a consistência.

Bittar (2001, p. 23) ressalta: “É importante conhecer o(s) cliente(s) a quem o indicador se destina, interno ou externo e quais as necessidades, para elaboração de indicadores”.

“Infelizmente, os sistemas de medição de desempenho de muitas empresas refletem aquilo que elas podem ou estão habituadas a medir, ao invés daquilo que consideram aspectos realmente importantes de desempenho” (OSTRENGA, 1997, p. 259). Para que isso não ocorra, o autor coloca alguns aperfeiçoamentos à maioria dos sistemas de indicadores de desempenho:

- a) refinar o conjunto de medidas, de forma que apresente um quadro equilibrado dos diferentes aspectos do desempenho;
- b) prover um contexto significativo para a medição de desempenho, que pode ser a análise histórica e comparar com sua meta atual;
- c) apresentar as informações de forma que possam ser rápida e facilmente interpretadas.

O desafio de se definir indicadores em um ambiente hospitalar passa pela definição de uma metodologia que seja possível produzir um indicador capaz de retratar todas as dimensões da eficácia da instituição. No entanto, procura-se conceder uma grande quantidade de indicadores, alguns financeiros, outros não

financeiros e outros mistos, a fim de que esses indicadores, organizados em um “painel de controle” ou scorecard, produzam um quadro “lógico” que possa orientar a gestão, como consequência de uma provável interpretação conjunta (RIBEIRO FILHO, 2005).

Esta perspectiva, a da conjunção de vários indicadores, pode tornar-se problemática, especialmente em função das seguintes questões (RIBEIRO FILHO, 2005):

- a) ausência de um denominador comum que coloque os indicadores sob uma mesma base de comparação, mesmo quando representem procedimentos distintos;
- b) dificuldade para estabelecer o conjunto de indicadores mais relevantes para a comparabilidade do desempenho, em razão da multidisciplinariedade de aspectos que formam o processo operacional de uma entidade hospitalar.

Bittar (2001) conclui a necessidade de um sistema de armazenamento que permita um banco de dados simples, confiável, ágil e de baixo custo, além da montagem de séries históricas que permitam a comparação com outras instituições ou consigo mesma, quando analisadas no tempo.

O melhoramento contínuo exige que o sistema de indicadores de desempenho da empresa apóie suas metas estratégicas e seus fatores de sucesso.

2.4.1 Estudo de proporções e indicadores de custos

Com a implementação da contabilidade de custos no hospital, pode-se aumentar o número de proporções ou indicadores utilizáveis no hospital incluindo dados de custos. Neste caso, identificam-se três grandes categorias: proporções gerais, proporções para monitoramento e controle e proporções para tomada de

decisão. Cabe ressaltar que as categorias não são bem distintas e alguns indicadores poderiam ser classificados em mais de uma categoria (FALK, 2001).

2.4.1.1 Proporções gerais

Alguns estudos de proporções oferecem bons indicadores gerais que podem ser úteis ao gerente hospitalar, tais como (FALK, 2001):

- a) proporção de custos fixos nos custos totais e proporção de custos variáveis nos custos totais: os custos fixos, em geral, são bem mais difíceis de controlar a curto prazo, e representam um dos elementos importantes no desenvolvimento da eficiência da instituição;
- b) proporção de custos com mão-de-obra nos custos totais;
- c) proporção de custos totais em relação à receita: fornece uma visão rápida da saúde financeira da instituição.

2.4.1.2 Proporções para monitoramento e controle

A fim de monitorar e controlar custos dos procedimentos e processos são adotados alguns indicadores, como (FALK, 2001):

- a) custo do paciente-dia: relação de custos totais com o número de pacientes dias do período;
- b) custo variável do paciente dia: relação de custos variáveis totais com o número de pacientes dias do período. Consiste em um indicador melhor para julgar a eficiência nos processos e verificar até que ponto a diminuição na média de permanência dos pacientes poderia ser significativa para o hospital;
- c) custo de saída: relação de custos totais com o total de saídas de pacientes (altas e óbitos).

2.4.1.3 Proporções para a tomada de decisão

Certos indicadores podem ser utilizados para a tomada de decisão. Para fins de gerenciamento, esses indicadores podem ser acompanhados no decorrer do tempo para monitorar seu comportamento e tendência (FALK, 2001).

- a) proporção de custos de procedimento em relação à receita unitária: a proporção dos custos dos procedimentos em relação ao valor do “pacote” é uma informação imprescindível para o bom gerenciamento dos atendimentos;
- b) proporção de custos de enfermagem em relação ao volume: é um indicador importante para verificar o grau de produtividade ou sobrecarga, de trabalho ou pacientes dias, da enfermagem entre diversos centros de custos.

Observa-se que a adoção dessas proporções fornece importantes indicadores para tomada de decisão e para controle e avaliações.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais (LAKATOS e MARCONI, 1991).

Um trabalho de pesquisa para se coroar de êxito necessita de um projeto, adequadamente estruturado, que o direcione para os resultados pretendidos, argumenta Vergara (2000).

3.1 Caracterização da pesquisa

Caracteriza-se esta pesquisa como de natureza aplicada, com abordagem do problema predominantemente quantitativa. Quanto aos objetivos, verifica-se como uma pesquisa descritiva. Assim, ressalta-se que esta pesquisa utilizou-se de procedimentos técnicos sob a forma de pesquisa bibliográfica e documental, e de estudo de caso.

De acordo com Gil (2002), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo exaustivo e em profundidade de um ou de poucos objetos, de forma a permitir conhecimento amplo e específico do mesmo; tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados.

Este estudo é focado em análises do sistema de custeio adotado pelo HU/UFSC; além disso, identifica diferentes níveis de gestão de custos, sugerindo indicadores para implementação de cada nível. Estes níveis seguem um modelo baseado na metodologia apontada pelo Manual Brasileiro de Acreditação.

3.2 Procedimento geral

O levantamento de dados, primeiro passo de qualquer pesquisa científica, é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).

Inicialmente deu-se por meio de levantamento bibliográfico. “Pesquisa bibliográfica é a atividade de localização e consulta de fontes diversas de informação escrita orientada pelo objetivo explícito de coletar materiais genéricos ou mais específicos a respeito de um tema”, ressalta Lima (2004, p. 38). Este levantamento serviu como alicerce para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, ou seja, orientou a análise dos dados propostos através de fundamentações teóricas dos autores referenciados.

Num segundo momento, a pesquisa assume a forma de estudo de caso. O estudo de caso caracteriza-se como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. “Visa o exame detalhado de um ambiente, de um simples sujeito ou de uma situação em particular”, afirmam Gonçalves e Meirelles (2004, p. 189).

No estudo de caso, o pesquisador geralmente utiliza uma variedade de dados coletados em diferentes momentos, por meio de variadas fontes de informação. “Obter dados mediante procedimentos diversos é fundamental para garantir a qualidade dos resultados obtidos”, (GIL, 2002, p. 140). Desta forma, a realização desta pesquisa foi baseada em três métodos: análise de documentos, observação e entrevistas.

Para a análise de documentos foram consultados diversos relatórios financeiros e manuais de procedimentos do setor de custos do hospital, o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar e a página eletrônica da Organização Nacional de Acreditação. Esta análise de documentos resulta de fontes primárias, já que foram produzidas por pessoas que vivenciaram diretamente o evento que está sendo investigado.

A observação deu-se de forma espontânea e participante, em diversos momentos. Esses momentos compreendem um período de 26 meses (abril de 2005 a junho de 2007), duração do estágio no Setor de Custos do HU/UFSC.

As entrevistas foram realizadas com o responsável pelo setor, por meio de perguntas abertas e conversação informal, método chamado de entrevista despadronizada não-dirigida, por Lakatos e Marconi (1991).

3.3 Fatores limitantes

Destaca-se como principal fator limitante desta pesquisa o curto período para a realização da mesma, a partir do momento em que se decidiu pelo tema. Assim, algumas informações pertinentes podem ter sido ocultadas.

Além disso, o conhecimento do autor relacionado ao tema encontra-se em nível de constante aprendizado, podendo incorrer alguns pontos de falhas na análise dos dados e conclusões.

4 ESTUDO DE CASO

A fim de analisar os dados propostos, adotou-se como referencial de estudo o Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina.

4.1 Caracterização do Hospital Universidade/UFSC

O Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina é um órgão público e suplementar à UFSC.

O hospital apresenta 268 leitos e atende aproximadamente 24.000 pacientes ao mês.

De acordo com os critérios de classificação dos hospitais quanto ao porte dos mesmos, o HU é considerado um hospital de grande porte. Essa classificação se dá da seguinte maneira: hospital de pequeno porte (5 a 100 leitos), hospital de médio porte (100 a 200 leitos), e hospital de grande porte (acima de 200 leitos).

Para dar suporte a sua demanda, a força de trabalho está distribuída da seguinte forma: 1.269 servidores concursados, 136 funcionários contratados pela Fundação de Amparo à Pesquisa e à Extensão Universitária – FAPEU e 195 bolsistas.

Com o propósito de melhor gerenciar o hospital e focar suas atividades ao objetivo final, que é a assistência ao paciente, o hospital optou por terceirizar algumas atividades. São elas: limpeza, vigilância, jardinagem e assistência ao serviço de nutrição, além de parte do corpo clínico, de enfermagem e assessoria administrativa.

O exclusivo convênio que o HU estabelece é com o Sistema Único de Saúde (SUS). Por meio desse convênio que os procedimentos e serviços que o hospital presta são remunerados. São duas fontes repassadas pelo SUS: SIA/SUS (Sistema de Internação Ambulatorial), em que o paciente permanece no hospital menos de 24 horas, e SIH (Sistema de Internação Hospitalar), em que permanece

mais de 24 horas. Outra fonte de recursos federais dá-se por meio do Ministério da Educação e Cultura (MEC), que subsidia a remuneração de funcionários permanentes, a energia elétrica, a água e o telefone.

O sistema de informação e os softwares utilizados pelo hospital são desenvolvidos pelo Núcleo de Processamento de Dados da UFSC (NPD). A manutenção, a assistência e as atualizações desses softwares são feitas pelo mesmo.

4.2 Histórico do Hospital Universitário/UFSC

O Hospital Universitário é um órgão suplementar da Universidade Federal de Santa Catarina, instituição criada como autarquia, vinculada ao Ministério da Educação e Cultura (Lei 3.849/60 e decreto 64.824/69).

“A idéia de um hospital universitário começou a ser abordada de forma séria somente dois anos depois de iniciada a atividade da Faculdade de Medicina, ou seja, em 1963” (CERQUEIRA, 1996, p. 50).

As obras de construção do Hospital Universitário iniciaram-se em 1964, porém somente tornou-se realidade em 1980, após intensa luta reivindicatória de alunos, professores e comunidade, junto às autoridades federais para obtenção de recursos que permitissem sua inauguração, em maio de 1980.

Fundou-se com a finalidade de propiciar aos futuros profissionais as condições necessárias ao ensino, pesquisa, extensão e assistência na área da saúde para atender a população. No princípio, havia carência de professores e alunos, já que as aulas práticas eram realizadas nas instalações do Hospital de Caridade, localizado no município de Florianópolis.

Atuando nos três níveis de assistência, o básico, o secundário e o terciário, o HU é também referência estadual em patologias complexas, clínicas e cirúrgicas, com grande demanda de cirurgias de grande porte, nas diversas especialidades.

4.3 Planejamento estratégico do Hospital Universitário/UFSC

O HU/UFSC elaborou seu planejamento estratégico em 2006, o qual apresenta como objetivo alcançar os resultados até o ano de 2012. Por isso, é denominado “Plano 2012”. O processo de elaboração deu-se durante o ano de 2006, com a participação de uma comissão formada por colaboradores do HU/UFSC juntamente com o Departamento de Ciências da Administração da própria universidade.

O primeiro passo a ser tomado em um processo de planejamento estratégico é a construção de sua declaração de valores, que nada mais é do que a identificação das crenças e princípios que a orientam, que guiam as suas atividades e operações.

Os valores do HU/UFSC são assim definidos: ética; qualidade; humanização; valorização e qualificação profissional; compromisso social; construção e socialização do conhecimento; público e gratuito; competência profissional; respeito aos princípios do SUS (integralidade, universalidade e equidade); articulação entre ensino, pesquisa, extensão e assistência; e inovação.

A missão é a razão de ser de uma instituição; visa comunicar interna e externamente o propósito de seu negócio. A missão do HU/UFSC é a seguinte: *“Preservar e manter a vida, promovendo a saúde, formando profissionais, produzindo e socializando conhecimentos, com ética e responsabilidade social”*.

Já a visão do HU/UFSC para o ano de 2012 é: *“Ser um centro de referência em alta complexidade, com excelência em ensino, pesquisa, assistência e gestão, pautado na integralidade de atenção à saúde e no trabalho interdisciplinar”*.

Para o planejamento, foram abordadas questões estratégicas, chamadas de programas, os quais nortearam os processos gerenciais. São treze:

- > Programa de Gestão Institucional;
- > Programa de Gestão de Pessoas;
- > Programa de Gestão de Assistência;

- > Plano Diretor de Informática;
- > Programa de Captação de Recursos;
- > **Programa de Gestão Financeira;**
- > Programa de Articulação Assistência, Ensino, Pesquisa e Extensão;
- > Programa Institucional de Ciência e Tecnologia;
- > Programa de Comunicação Interna;
- > Programa de Gestão de Materiais e Equipamentos;
- > Programa Institucional de Desenvolvimento e Implantação da Alta Complexidade;
- > Programa de Transplante;
- > Programa de Marketing Institucional.

Para cada uma dessas treze questões estratégicas foram traçadas estratégias e ações estratégicas. Para tanto, foram delegados coordenadores para cada uma delas, e esses, por conseguinte, formaram uma equipe.

Como um dos objetivos desta pesquisa, será descrito a seguir o Programa de Gestão Financeira, constante no Planejamento estratégico da instituição.

4.3.1 Programa de Gestão Financeira

Foram definidas duas estratégias para a gestão financeira, que envolvem o faturamento e os custos do hospital. Para cada uma dessas estratégias foram definidas ações correspondentes.

O quadro a seguir mostra apenas a questão dos custos do hospital:

Estratégia: RACIONALIZAR O CUSTO TOTAL DO HU
A1: Criar equipe técnica para atuar na gestão de custos
A2: Capacitar as gerências para a tomada de decisão com base na gestão de custos
A3: Adquirir equipamento e local adequado para o setor de custos
A4: Adequar e melhorar o sistema de custos existente
A5: Reduzir os custos das unidades criando parcerias com o CPMA e demais serviços
A6: Promover parcerias com os departamentos de ensino da universidade
A7: Desenvolver mecanismos de desenvolvimento de pessoal
A8: Estabelecer parâmetros de produtividade

Quadro 3: Descrição da estratégia de custos.
Fonte: Primária (2007).

Nota-se que estas ações definidas vão ao encontro das orientações definidas pelo processo de Acreditação Hospitalar, no que diz respeito à gestão financeira. Isto quer dizer que o propósito maior do planejamento estratégico institucional é a própria certificação.

4.4 O setor de custos do Hospital Universitário/UFSC

As finanças do hospital são gerenciadas pelo Setor de Controle Financeiro (SCF). Neste setor, há três departamentos: a contabilidade, o faturamento e os custos. A integração entre eles é gerida pela chefia do setor.

O Setor de Custos é chefiado por um funcionário público pós-graduado em gestão hospitalar, com assessoria de dois estagiários de administração.

4.4.1 Sistema de apuração de custos implantado

O atual Sistema de Apuração de Custos (SAC) do HU/UFSC foi implantado a partir de 1986, de acordo com a proposta do SESU/MEC (Secretaria de Ensino Superior do Ministério da Educação e Cultura). Ele está fundamentado no método

dos centros de custos (RKW) e inclui entre seus principais objetivos auxiliar os gestores na tomada de decisão, além de subsidiar estudos acadêmicos.

O agrupamento dos centros de custos no HU/UFSC, leva em conta a variedade de atividades que são distintas entre si quanto aos objetivos. Enquanto que algumas atividades estão voltadas à assistência direta ao paciente, outras desempenham o papel de auxiliares no processo de atendimento e, ainda há os que são incluídos para oferecer a infra-estrutura básica ao atendimento.

Os centros de custos são hierarquizados e codificados, com vistas à padronização dos procedimentos e a priorização do rateio nos centros de custos prestadores de serviço de maior importância.

O método permite que cada centro de custo transfira, por rateio, seu custo total a todos os centros de custo que tenham prestado serviços, que lhe sucedam no plano hierarquizado de centros de custo, conhecido como “efeito cascata”.

A hierarquização dos centros de custo é apresentada da seguinte forma:

Grupo 1: Centro de Custo Administrativo

- Administração

No centro de custo Administração são agregados os custos das atividades de gerenciamento superior, de recursos humanos, financeiro, de material e outros serviços de administração não identificados com outros centros de custos, como Centro de Informações Toxicológicas, Comissão Permanente de Infecção Hospitalar e Núcleo de Vigilância Sanitária Hospitalar.

Grupo 2: Centro de Custo de Base

- Condomínio
- Central Térmica (Caldeira)
- Nutrição e Dietética
- Transporte
- Limpeza

- Almoxarifado
- Manutenção
- Lavanderia
- Farmácia
- Centro de Material e Esterilização
- SPP – Serviço do Prontuário do Paciente

Compreendem setores de infra-estrutura necessária ao funcionamento do hospital, pois podem prestar serviços aos centros de custos administrativo, básicos, auxiliares e finais.

Grupo 3: Centro de Custos Auxiliares

- Gasoterapia
- Serviço Social
- Hemoterapia
- Radiologia
- Ultrassonografia
- Laboratório de Patologia Clínica
- Eletrodiagnóstico
- Anatomia Patológica
- Hemodinâmica
- Hemodiálise
- Unidade de Terapia Intensiva (UTI)
- Neonatologia
- Centro Cirúrgico
- Centro Obstétrico
- Fonoaudiologia

Neste grupo encontram-se os centros de custo de apoio direto às atividades-fim, em sua maioria os serviços complementares de diagnóstico e tratamento.

Grupo 4: Centro de Custos Finais

- Clínica Médica Masculina I
- Clínica Médica Masculina II
- Clínica Médica Feminina
- Clínica Pediátrica
- Clínica Cirúrgica I
- Clínica Cirúrgica II
- Clínica Ginecológica
- Alojamento Conjunto
- Ambulatórios
- Emergência
- Quimioterapia
- Ensino
- Residência Médica

Encontram-se os centros de custos que desenvolvem as atividades finais do hospital (assistência, ensino e pesquisa). Em sua maioria, é por onde os pacientes recebem a alta hospitalar.

Para não haver perda de informações importantes no que diz respeito à troca de prestação de serviços entre os centros de custos, a estrutura hierárquica acima pode e deve ser avaliada constantemente. Por ser um sistema flexível, qualquer modificação no produto final requer que a referida hierarquia seja alterada.

Cada centro de custos apresenta uma base de rateio, para que seus custos sejam mensurados por unidade de produção e transferidos aos demais centros de custos que prestaram serviço.

Desta forma, as bases de rateio adotadas pelo HU/UFSC são:

Centro de Custos	Base de rateio
Administração	R\$ do custo total
Condomínio	m ² de área útil
Central Térmica	Hora de funcionamento
Nutrição e Dietética	Refeição ponderada
Transportes	Km rodado
Limpeza	m ² de área limpa
Almoxarifado	R\$ fornecido
Manutenção	Hora de trabalho aplicada
Lavanderia	Kg de roupa processada
Farmácia	R\$ fornecido
Centro Mat. Esteriliz.	Pacote ponderado
S.P.P.	Prontuário manuseado
Gasoterapia	Paciente-dia
Serviço Social	Atendimento
Hemoterapia	Transfusão ponderada
Radiologia	Incidência
Ultrassonografia	Exame
Laboratório de Pat. Clínica	Exame
Eletrodiagnóstico	Exame ponderado
Anatomia Patológica	Exame ponderado
Hemodinâmica	Sessão
Hemodiálise	Sessão
U.T.I.	Pacinte-dia
Neonatologia	Pacinte-dia
Centro Cirúrgico	Hora de cirurgia
Centro Obstétrico	Procedimento ponderado
Fonoaudiologia	Exame ponderado
Cl. Médica Masculina I	Pacinte-dia
Cl. Médica Masculina II	Pacinte-dia
Cl. Médica Feminina	Pacinte-dia
Cl. Pediátrica	Pacinte-dia
Cl. Cirúrgica I	Pacinte-dia
Cl. Cirúrgica II	Pacinte-dia
Cl. Ginecológica	Pacinte-dia
Alojamento Conjunto	Pacinte-dia
Ambulatórios	consulta
Emergência	Atendimento
Quimioterapia	Sessão

Quadro 4: Bases de rateio do sistema de custeio adotadas pelo HU/UFSC.

Fonte: elaborado pelo autor.

Essas bases de rateio são sugestões a qualquer hospital que adote a metodologia RKW.

É possível verificar que a primeira fase deste método funciona bem, propicia as informações de quanto foi despendido e quais centros de custos são

os responsáveis pelo gasto (custos diretos). Porém, na determinação dos custos dos produtos/serviços e, principalmente, na localização das perdas para o processo de melhoria, deixa muito a desejar, porque não trabalha com atividades e, então, é difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos. Assim, há certa dificuldade no uso do RKW para o apoio ao melhoramento constante do processo produtivo, além dos resultados muitas vezes distorcidos, interferindo no apoio à tomada de decisão.

4.4.2 Estágio do sistema de gerenciamento de custos

Coopler e Kaplan (1998) mostram que o modelo para projetar sistemas de gerenciamento de custos e desempenho é composto por quatro estágios, conforme exposto na fundamentação teórica deste estudo.

Constata-se que o HU/UFSC encontra-se no sistema de estágio II, o qual é voltado para relatórios financeiros. Uma das funções mais importantes da contabilidade é o seu entendimento como sistema gerador de informações importantes para a adequada administração e controle das instituições de saúde. Os custos apurados fornecem informações no estado bruto (dados); por isso, são necessários instrumentos de análise dessas demonstrações para que os aspectos mais importantes possam ser ressaltados e analisados com maiores detalhes.

As principais características do sistema verificadas são as seguintes:

- a) suprem as exigências da geração de relatórios financeiros;
- b) coletam custos por centros de custos, mas não por atividade e processos;
- c) relatam custos de produtos/serviços muitas vezes distorcidos;
- d) o feedback oferecido aos gerentes é limitado à área financeira.

Este estágio é adequado para a preparação de relatórios financeiros periódicos; no caso do HU/UFSC, isso se dá no final de cada mês. Este sistema

prepara demonstrações financeiras logo após o encerramento de um período apurado, exigindo poucos ajustes.

O relatório mensal de análise de custos do HU/UFSC compreende as seguintes informações:

(CONTINUA)

ANÁLISE	DESCRIÇÃO
Análise Descritiva	<ul style="list-style-type: none"> ▪ receita total e os principais centros de custos faturadores (dados enviados pelo setor de faturamento); ▪ custo total do período, comparando-o historicamente; ▪ participação dos serviços de terceiros e material de consumo no custo total do período; ▪ centros de custos (básicos, auxiliares e finais) que apresentam resultados discrepantes se comparados historicamente; ▪ déficit/superávit incorrido no período; ▪ os gastos com investimentos; ▪ desempenho dos centros de custos, baseado no cálculo do CVS (Custo-Volume-Superávit).
Análise de Custos e Receita (quadros)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ demonstrativo receita-custo-investimento; ▪ custo com material de consumo; ▪ custo com serviços de terceiros; ▪ custo com pessoal (concursados), água, energia elétrica e telefone (subsidiados pelo MEC); ▪ custo médio dos centros de custos básicos; ▪ custo médio dos centros de custos auxiliares; ▪ custo médio dos centros de custos finais; ▪ custo médio dos centros de custos com mensuração ponderada; ▪ custo médio dos principais procedimentos (de maior incidência nas clínicas).
Análise de Custo-Volume-Superávit	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Serviço Social; ▪ Hemoterapia; ▪ Radiologia; ▪ Ultrassonografia; ▪ Lab. de Patologia Clínica; ▪ Eletrodiagnóstico; ▪ Anatomia patológica;

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hemodinâmica; ▪ Hemodiálise; ▪ UTI; ▪ Clínica Médica Masculina I; ▪ Clínica Médica Masculina II; ▪ Clínica Médica Feminina; ▪ Clínica Pediátrica; ▪ Clínica Cirúrgica I; ▪ Clínica Cirúrgica II; ▪ Clínica Ginecológica; ▪ Ambulatórios; ▪ Emergência; ▪ Quimioterapia; ▪ Neonatologia; ▪ Alojamento Conjunto.
--	--

Quadro 5: Composição do relatório mensal de análise de custos do HU/UFSC.

Fonte: elaborado pelo autor.

Cabe ressaltar que tal sistema é completamente inadequado para os dois importantes propósitos gerenciais:

- a) estimar o custo das atividades e dos processos;
- b) oferecer feedback útil destinado a aperfeiçoar os processos.

Na verdade, é a inadequação desse sistema aos relatórios e ao controle gerencial que se tem sido criticado ao longo dos últimos anos. Fornecem informações inadequadas para o aprendizado ou o aprimoramento contínuo. O novo ambiente competitivo exige que os gerentes disponham de informações adequadas e precisas que os ajudem a tornar os processos mais eficientes.

Em suma, este sistema também não consegue fornecer informações para as suas atividades de resolução de problemas e aprimoramento contínuo dos funcionários. Sistemas de estágio II reforçam uma filosofia de comando e controle. As organizações, hoje, precisam de uma nova filosofia – para informar e aperfeiçoar o trabalho realizado por seus funcionários.

4.5 Gestão de custos no Hospital Universitário/UFSC com enfoque na Acreditação Hospitalar

Um dos objetivos específicos deste estudo é orientar a gestão de custos hospitalares a fim de servir como ferramenta para a tomada de decisão e contribuir no processo de certificação hospitalar junto ao Ministério da Saúde – Acreditação Hospitalar.

Para tanto, foram apontados itens de orientações para cada nível de gestão e seus respectivos indicadores, metodologia proposta pelo Manual Brasileiro de Acreditação (BRASIL, 1999).

4.5.1 Gestão de nível 1

Como padrão deve dispor de responsável habilitado ou capacitado; dispor de um sistema de apuração de custos que abranja todas as unidades do hospital, que produza informações volumétricas e que atenda aos requisitos técnicos e científicos para a confiabilidade dessas informações.

Apresenta como itens de orientação:

- f) Profissional habilitado ou com capacitação compatível;*
- g) Equipe capacitada e dimensionada às necessidades do serviço;*
- h) Sistemas de Apuração de Custos – SAC, dentro dos padrões técnicos e científicos, tendo como princípio o custeio por absorção;*
- i) Definição de indicadores que meçam os custos do hospital e de cada unidade.*

4.5.1.1 Indicadores de gestão de nível 1

Adotando-se como itens de orientação para a gestão de nível 1 os citados acima, identificam-se como indicadores de nível 1 os seguintes:

- Valor do Custo Total do Hospital

Este indicador aponta os custos globais do hospital, desde custos com serviços básicos, serviços auxiliares, serviços finais, até custos inaplicáveis às unidades do hospital, como pacientes externos. Cabe ressaltar que os custos subsidiados pelo MEC não são aqui computados.

- Valor dos Custos Fixos do Hospital

São aqueles que, com a estrutura de produção constante, não variam com a quantidade produzida pelas unidades do hospital, tais como pessoal, cotas, contratos com terceirizações, etc.

- Valor dos Custos Variáveis do Hospital

São os que, em determinado período, variam com a quantidade produzida pelas unidades do hospital, tais como medicamentos, gases medicinais, fabricação própria, compras diretas variáveis, combustível, etc.

- Valor dos Custos com Material de Consumo

Representa o total das seguintes naturezas de custos: almoxarifado, medicamentos, produção própria, gás GLP, combustível, óleo BPF e gases medicinais.

- Valor dos Custos com Serviços de Terceiros

Representa o total das seguintes naturezas de custos: bolsistas, cotas, compras diretas, contratos (nutrição, limpeza, vigilância), suprimento de fundos e pessoal (FAPEU).

- Valor dos Custos Subsidiados pelo MEC

Estes representam custos com Pessoal Permanente, Água, Energia Elétrica e Telefone; os quais são computados separadamente àqueles gerenciais, para que desta forma, auxilie na tomada de decisão.

- Valor dos Custos Totais das Unidades

Este indicador aponta os custos globais de cada unidade, somando-se seus custos diretos e indiretos.

- Valor dos Custos Fixos das Unidades

São aqueles que, com a estrutura de produção constante, não variam com a quantidade produzida por cada unidade do hospital (centro de custos), tais como pessoal, cotas, contratos com terceirizações, etc.

- Valor dos Custos Variáveis das Unidades

São os que, em determinado período, variam com a quantidade produzida por cada unidade do hospital (centro de custos), tais como medicamentos, gases medicinais, combustível, compras diretas variáveis, etc.

- Valor dos Custos Diretos das Unidades

São os incidentes diretamente nas unidades do hospital (centros de custos). Estes custos surgem com o serviço oferecido pela unidade e não existem sem ele. Os que representam esse tipo de custo são: mão-de-obra direta, medicamentos, telefone e limpeza.

- Valor dos Custos Indiretos das Unidades

São os custos incidentes indiretamente no produto ou serviço das unidades do hospital (centros de custos). Não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de rateio para isto. São aqueles custos transferidos daquelas unidades que prestaram serviços àquelas que requisitaram.

▪ Valor dos Custos Médios dos Procedimentos de cada Unidade

É o custo de produção de um serviço/procedimento, obtido através do custo total de produção de cada unidade hospitalar dividido pela quantidade de serviços prestados, em determinado período. Em algumas unidades, esses procedimentos são ponderados, como Serviço de Nutrição e Dietética, Anatomia Patológica, Centro Obstétrico, Eletrodiagnóstico, Centro de Material e Esterilização e Hemoterapia.

$$CM_{proced} = \frac{\text{Custo Total da Unidade}}{\text{Quantidade produzida}} \quad (1)$$

▪ Valor dos Custos de Principais Procedimentos

Representam os dois procedimentos de maior incidência nas clínicas (Masculina I, Masculina II, Feminina, Cirúrgica I, Cirúrgica II, Pediátrica e Ginecológica), em um determinado período. Esta relação é fornecida pelo setor de faturamento. Para calcular os custos destes procedimentos adota-se a seguinte metodologia: identificar o número de ocorrências e o número de pacientes/dia de cada clínica. Em seguida, multiplica-se o número de pacientes/dia pelo custo da diária da clínica em questão (valor do custo médio dos procedimentos da clínica), totalizando o custo total. Por fim, esse custo total é dividido pelo número de ocorrências do procedimento.

$$\text{Custos principais procedimentos} = \frac{N^{\circ} \text{ pacientes-dia} * \text{custo da diária}}{\text{Número de ocorrências}} \quad (2)$$

▪ Valor do Déficit/Superávit no período

Fornecida a receita total do hospital pelo setor de faturamento e apurado o custo total do hospital, subtrai-se o primeiro pelo segundo para que resulte no déficit ou superávit do período.

$$\text{Déficit/Superávit} = \text{Receita Total} - \text{Custo Total} \quad (3)$$

4.5.1.2 Aplicabilidade do nível 1

Analisando-se os itens de orientação, verifica-se que o Setor de Custos do HU/UFSC apresenta todos os aspectos deste nível de gestão.

Para que este nível de gestão seja alcançado, é necessário que a instituição apresente como instrumento básico de custeio o método por absorção, já que esse sistema trabalha com custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Indica-se, para tanto, a metodologia RKW, a qual fornece dados condizentes com os indicadores citados acima.

Para que seja aplicável este método de custeio, é imprescindível que haja colaboração das unidades do hospital, além de um bom sistema de informação e de estatística.

Com relação à capacitação técnica do setor, cabe salientar que o chefe/responsável é bacharel em Ciências Econômicas e pós-graduado em Gestão Hospitalar, confirmando o potencial de aplicabilidade do primeiro item de orientação.

Além do chefe do setor habilitado e capacitado, há dois estagiários do curso de Administração que trabalham em conjunto, confirmando a aplicabilidade do item.

O Sistema de Apuração de Custos é baseado no princípio de custeio por absorção (RKW), conforme descrito em seções anteriores.

O sistema de custeio implantado no HU/UFSC, RKW, fornece diversas informações, incluindo todos os indicadores apontados.

Os quadros abaixo demonstram os valores globais de custos do hospital, em relação aos últimos seis meses:

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$1.785.871, 74	R\$1.750.735, 49	R\$1.578.937, 29	R\$1.992.436, 09	R\$2.031.963, 54	R\$1.867.021, 01

Quadro 6: Custo total do HU/UFSC
Fonte: elaborado pelo autor.

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$871.028,72	R\$796.116,49	R\$856.875,91	R\$927.387,24	R\$859.552,56	R\$863.183,96

Quadro 7: Custo fixo total do HU/UFSC

Fonte: elaborado pelo autor.

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$914.843,02	R\$954.619,00	R\$722.061,38	R\$1.065.048,85	R\$1.172.410,98	R\$1.003.837,05

Quadro 8: Custo variável total do HU/UFSC

Fonte: elaborado pelo autor.

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$892.602,64	R\$996.839,88	R\$684.298,50	R\$1.041.413,53	R\$1.207.003,23	R\$940.917,15

Quadro 9: Custo com material de consumo do HU/UFSC

Fonte: elaborado pelo autor.

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$893.268,36	R\$823.103,70	R\$942.942,84	R\$951.022,56	R\$901.209,05	R\$896.103,86

Quadro 10: Custo do HU/UFSC com serviços de terceiros

Fonte: elaborado pelo autor.

NOV/06	DEZ/06	JAN/07	FEV/07	MAR/07	DEZ/07
R\$4.836.801,26	R\$4.806.514,66	R\$4.949.401,25	R\$4.848.204,78	R\$4.922.937,82	R\$4.818.214,22

Quadro 11: Custo do HU/UFSC subsidiado pelo MEC

Fonte: elaborado pelo autor.

4.5.2 Gestão de nível 2

Como padrão deve apresentar manual (is) de normas e rotinas de apuração de custos; sistema de análise de custos hospitalares com integração ao processo de tomada de decisão gerencial; estudo diagnosticando os pontos frágeis do sistema de custos, com evidências de melhorias; plano contínuo de integração com sistemas fornecedores e consumidores de informação; programa de educação continuada visando à capacitação técnica.

Apresenta como *itens de orientação*:

- e) *manuals de normas, rotinas e procedimentos, aplicados e atualizados, de apuração custos;*
- f) *estudo diagnosticando os pontos frágeis do sistema de custos e um plano de melhorias;*
- g) *sistema de análise de custos, visando à tomada de decisão gerencial.*
- h) *grupos de trabalho para a integração com outros setores;*
- i) *programa de capacitação e educação continuada, com evidências de melhoria.*

4.5.2.1 Indicadores de gestão de nível 2

Adotando-se como itens de orientação para a gestão de nível 2 os citados acima, identificam-se como indicadores de nível 2 os seguintes:

- Ponto de equilíbrio dos Centro de Custos faturadores:

Este indicador fornece a quantidade que deve determinado Centro de Custos produzir, para que não apresente nem déficit nem superávit, ou seja, para que sua receita total se iguale ao seu custo total. Para tanto, são necessários o valor do custo fixo total do centro de custo, o custo variável médio e o preço médio de venda. Desta maneira, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$PE = \frac{\text{Custo Fixo}}{Pm - CVm} \quad (4)$$

▪ Custo do leito-dia:

Consiste no custo representado pelo leito à disposição de um paciente no hospital, em um dia, sendo utilizado ou não. Para tanto, são necessários o valor do custo fixo total da clínica e o número de leitos da clínica. Utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Leito-dia} = \frac{\text{Custo Fixo}}{N^{\circ} \text{ leitos} * N^{\circ} \text{ dias}} \quad (5)$$

▪ Custo da diária:

Compreende custo de manutenção de um leito ocupado por um paciente durante um dia, sem utilizar serviços complementares. Para tanto, são necessários o valor dos custos diretos da clínica, o valor dos custos indiretos recebidos pelos centros de custos administrativos e básicos e o número de pacientes-dia da clínica. Utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Diária} = \frac{\text{Custos Diretos} + \text{Custos Indiretos (administrativos e básicos)}}{\text{Número de pacientes-dia}} \quad (6)$$

▪ Custo da alta hospitalar:

Representa o custo da assistência prestada a um paciente internado, incluindo todos os serviços prestados pelos centros de custos administrativos, básicos e auxiliares.

$$\text{Alta hospitalar} = \frac{\text{Custo Total}}{N^{\circ} \text{ de altas}} \quad (7)$$

▪ Ponto de equilíbrio de permanência:

Significa o tempo médio que um paciente deve ficar ocupando um leito hospitalar, em que os custos das altas da clínica se igualam à receita gerada pela venda dessas altas.

$$\text{PEperm (dias)} = \frac{N^{\circ} \text{ pacientes-dia}}{\text{Ponto de Equilíbrio da clínica}} \quad (8)$$

▪ Ponto de equilíbrio de rotatividade:

Este indicador mede quantas vezes um leito deve ser ocupado em determinado período, no qual os custos totais se igualam à receita total da clínica em questão.

$$PE_{rotativ} = \frac{\text{Ponto de Equilíbrio da clínica}}{\text{Número de leitos}}^{(9)}$$

▪ Número de reuniões realizadas visando à integração:

A fim de contribuir com trabalhos para a melhoria de processos dentro do hospital, é importante que o setor mantenha-se integrado com setores estratégicos, os quais fornecem e consomem informações. O número de reuniões juntamente a esses setores auxiliará na identificação do nível dessa integração. O ideal é que este número gire em torno de quatro ao ano.

▪ Número de cursos realizados visando à educação continuada:

A capacitação continuada dos profissionais que trabalham no setor é imprescindível para que estes contribuam para melhorias dos processos e para que evidenciem aprimoramentos do sistema de apuração e análise dos custos do hospital. O ideal é que este número gire em torno de um ao ano.

4.5.2.2 Aplicabilidade do nível 2

O desenvolvimento e a aplicação dos indicadores acima seguem o princípio da aproximação dos gerentes e diretores do processo de produção de serviços.

Analisando-se os itens de orientação, verifica-se que o Setor de Custos do HU/UFSC apresenta todos os aspectos deste nível de gestão.

O setor de custos do HU/UFSC apresenta um “Manual de Apuração de Custos” que informa todas as metodologias de apuração e de análise de custos. Este manual é revisto periodicamente e reeditado a cada ano.

Conforme citado acima, periodicamente é revisto a metodologia aplicada pelo setor. Essa revisão é norteada por estudos realizados a fim de aprimorar o sistema de custeio, que abrange tanto o próprio software quanto os dados que o alimentam.

O setor de custos tem participado ativamente de grupos de trabalhos para a melhoria de processos dentro do hospital. Atualmente, com a equipe de gestão financeira do planejamento estratégico da instituição, vem contribuindo e interagindo com as unidades piloto: Laboratório de Patologia Clínica e Clínica Cirúrgica II. Além disso, apresenta uma grande interação com o setor de materiais do hospital.

Conforme elucidado em outra seção deste estudo de caso, o setor apresenta um sistema de análise de custos, com aspectos textuais, de quadros e de gráficos. Este sistema gera informações de um determinado período, auxiliando a tomada de decisão da direção da instituição.

Para que este nível de gestão seja alcançado, é necessário que o hospital adote todos os itens de orientação de nível 1, além de um sistema de análise de custos hospitalares mais sofisticado.

Além disso, é imprescindível que haja colaboração das unidades do hospital, e um bom sistema de informação e de estatística.

Para a melhoria do sistema de custeio, verificou-se que algumas revisões precisam ser feitas, como:

- rateio de água, energia elétrica e vapor;
- área útil;
- ponderações das refeições;
- ponderações dos procedimentos do Centro Obstétrico;
- ponderações no setor de Processamento de Roupas.

Esses dados e essas ponderações estão defasados, necessitando de um novo estudo para uma redefinição.

4.5.3 Gestão de nível 3

Como padrão deve oferecer resultados que proporcione o suporte aos programas de qualidade e produtividade da instituição, com evidências de melhorias; apresentar serviços integrados aos sistemas de informações da instituição, dispondo de dados e indicadores que permitam avaliar esta integração; apresentar um sistema híbrido de apuração de custos, baseado nos princípios de custeio RKW e ABC; dispor de sistema de análise da satisfação dos clientes internos e externos.

Apresenta como itens de orientação:

- f) sistema de planejamento e melhorias contínuas em estrutura, novas tecnologias, atualização técnico-profissional e procedimentos específicos em custos hospitalares;*
- g) avaliação constante dos processos de produção junto à área de produção;*
- h) sistema de custeio por atividade visando suporte aos objetivos do planejamento estratégico da instituição;*
- i) ciclos de melhoria com impacto sistêmico sobre a área de produção;*
- j) sistema de análise da satisfação do cliente interno e externo.*

4.5.3.1 Indicadores de gestão de nível 3

Adotando-se como itens de orientação para a gestão de nível 3 os citados acima, identificam-se como indicadores de nível 3 os seguintes:

- Custo dos processos/atividades:

Obtém-se o custo dos processos/atividades através da alocação dos recursos consumidos pelas atividades. Em primeiro lugar, faz-se a identificação e medição dos recursos consumidos nos processos. Passa-se à identificação e medição dos direcionadores de recursos e, por fim, faz-se o cálculo dos custos das atividades e dos processos.

- Custos dos procedimentos:

Obtém-se o custo dos procedimentos através do consumo das atividades pelos mesmos. Neste caso, primeiramente, faz-se a identificação e medição dos direcionadores de atividades para, em seguida, proceder ao cálculo do custo dos objetos de custo (procedimentos).

- Índice de satisfação dos clientes internos e externos:

Este indicador poderá ser fornecido com o resultado de uma pesquisa de marketing. Esta pesquisa, com aspectos especialmente qualitativos, será realizada junto ao corpo profissional da unidade e aos clientes/pacientes respectivos. Para os clientes internos, as questões avaliadas serão basicamente voltadas à qualidade dos processos, à disponibilidade de recursos e de infra-estrutura; já para os clientes externos, as questões serão voltadas à qualidade do serviço prestado. Este índice informará onde melhorias dos processos podem ser trabalhadas, além de onde pode haver perdas e desperdícios.

- Análise de minimização de custos:

Com base na metodologia ABC aplicada aos principais procedimentos, atividades e processos, além dos resultados de pesquisas de marketing, é possível identificar onde se pode haver melhoria, e assim, minimização dos custos. O estudo da otimização dos recursos é o principal subsídio para este indicador.

4.5.2.2 Aplicabilidade do nível 3

Analisando-se os itens de orientação, verifica-se que o Setor de Custos do HU/UFSC não apresenta nenhum dos aspectos deste nível de gestão.

Não há investimentos para atualização técnico-profissional, o interesse nisso parte do próprio funcionário ou estagiário.

Constam como questões estratégicas do planejamento estratégico melhorias que envolvem esses aspectos entre outros, como melhoria de estrutura e de tecnologia do setor.

Para que se apliquem os indicadores acima é preciso uma avaliação constante dos processos de produção junto à área de produção, subsidiado por um sistema de custeio que inclua o método ABC para os principais processos e procedimentos.

Para tanto, muitos fatores do hospital precisam ser reavaliados, como o comprometimento das pessoas, a comunicação, a integração das unidades com o setor e a disponibilidade de recursos.

Com relação ao sistema de análise da satisfação do cliente interno e externo, pode-se este ser desenvolvido pelo setor em conjunto com consultores externos. Esses consultores auxiliariam a elaboração dos questionários, além da realização das pesquisas.

5 CONCLUSÃO

Os recursos disponíveis para o setor da saúde são, por definição, limitados e muitas vezes insuficientes para cobrir todas as necessidades. Os gestores têm, portanto, a necessidade e a responsabilidade de utilizar esses recursos da melhor maneira possível, buscando a eficiência e a maximização do impacto e da qualidade dos serviços.

O lugar do hospital na formação em saúde e as demandas dos próprios hospitais em relação à formação de profissionais para atenção e gestão hospitalares estão em processo de redefinição, tendo em vista a busca por qualidade, integralidade, eficiência e controle de custos nos sistemas de saúde.

Vale salientar que as necessidades de racionalizar gastos com saúde têm fragilizado os hospitais de ensino, que costumam ser muito dispendiosos, dado não apresentarem uma relação eficiente entre custos e resultados.

O modelo de Acreditação Hospitalar brasileiro incorporará maturidade e ganhos de aprendizagem, na medida em que for capaz de prever a utilização de indicadores de gestão, que auxiliem na compatibilidade entre serviços de um mesmo hospital e, também, a compatibilidade entre hospitais.

Com a implementação do “Plano 2012” fica evidenciado o interesse do HU/UFSC pela certificação. A gestão do hospital ganha maturidade, propondo questões estratégicas baseadas em metas e auxiliadas por indicadores.

É importante destacar que os indicadores mostram apenas números brutos, não fornecem informações sobre porque e como, nem indicam se a situação vai continuar assim ou não. Esse tipo de informação precisa ser procurado detalhadamente com os responsáveis pelos centros de custos. Com a análise constante dos indicadores, o bom gerente pode estar precavido para possíveis mudanças que necessitam de uma atenção imediata antes de se tornarem uma situação incorrigível.

Analisando-se o sistema de apuração de custos implantado no HU/UFSC e os níveis de gestão propostos pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar,

pode-se concluir que o sistema atende perfeitamente as questões de nível 1 e de nível 2.

Analisando-se os valores de custos globais do hospital, observa-se que, em relação à média dos últimos seis meses, o custo variável representa 53% do custo total do hospital. Evidencia-se, desta forma, que uma parte deste percentual pode ser trabalhada a minimização dos custos a curto prazo, por meio de otimização dos recursos. Esse enfoque de melhoria a curto prazo normalmente se dá sobre os custos variáveis, tendo em vista que os custos fixos são, por natureza, difíceis de serem submetidos a uma “manipulação”. Quando “manipulados” os custos fixos, é possível identificar a eficiência da organização para processos duradouros.

Somente com a inclusão dos diversos agentes produtivos hospitalares, torna-se possível traçar uma estratégia para avançar em questões de maior complexidade, tais como a revisão dos processos de formação de custos e de qualidade.

Aplicando-se a análise Custo-Volume-Superávit, verifica-se que muitos dos Centros de Custos faturadores não apresentam um ponto de equilíbrio, tendo em vista que, na maioria dos casos, o custo variável médio é maior que o preço médio de venda. Ressalta-se que para haver uma margem de contribuição depende muito mais de um reajuste da receita oriunda do SUS a de uma diminuição dos custos de produção. Tendo em vista esse aspecto deficitário, ressalta-se a não aplicabilidade de outros indicadores propostos no nível 2: ponto de equilíbrio de permanência e ponto de equilíbrio de rotatividade.

Nota-se pelos relatórios de faturamento que a média de permanência de todas as clínicas do HU/UFSC encontra-se bem acima de seu ponto de equilíbrio. As mudanças estão acontecendo a passos lentos, pois já existe uma consciência do hospital para que o tempo de permanência do paciente seja reduzido, por conta do aumento da demanda por leitos. Além disso, pode-se detectar que a média de permanência está intrinsecamente ligada a questões conjunturais de ensino e pesquisa, dificultando mudanças a médio prazo.

No que se refere ao nível 3, baseado nos indicadores propostos, sugere-se um sistema de custeio híbrido entre o RKW e o ABC. O RKW forneceria

informações gerais de cada unidade, enquanto o ABC forneceria informações específicas dos principais processos ou procedimentos da respectiva unidade.

Em linhas gerais, o ABC permite um gerenciamento mais eficaz dos custos, pois a mensuração pode ser feita para cada atividade e o processo de melhoria pode ser realizado diretamente sobre as atividades, independente da alocação dos custos aos produtos.

É importante observar que durante a implantação do sistema ABC, assim como implantação de outras ferramentas gerenciais, podem surgir, dentre outras dificuldades, resistências humanas, tanto por parte da alta administração, quanto por parte dos demais funcionários. É vital que a alta administração demonstre, desde o início, um compromisso claro com o projeto (sistema ABC). É imprescindível também o apoio e o envolvimento dos funcionários para o funcionamento do sistema. Para isso, medidas como conscientização, aprendizado, treinamento e esclarecimento podem diminuir essas resistências humanas, visto ser um sistema complexo, de alto custo para a sua implantação.

Com relação ao sistema de análise da satisfação do cliente interno e externo, pode-se este ser desenvolvido pelo setor em conjunto com consultores externos, como a empresa júnior do Centro Sócio-Econômico da UFSC, a Ação Júnior. Isso contribuiria para o planejamento estratégico do HU/UFSC, e também para a profissionalização da gestão da organização.

REFERÊNCIAS

BITTAR, O. J. N. V. Gestão de Processos e Certificação para Qualidade em Saúde. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 46, n. 1, p. 1-10, jan./mar. 2000.

_____. Indicadores de qualidade e quantidade em saúde. **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 3, n. 12, jul/set. 2001.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar**. Secretaria de Assistência à Saúde, Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais. 2. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 1999.

_____. **Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar**. Secretaria de Assistência à Saúde, Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais. 3. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2001.

CARAPINHEIRO, G. **Saberes e poderes no hospital**: uma sociologia dos serviços hospitalares. Porto (Portugal): Edições Afrontamento. 1998.

CASTELAR, Rosa Maria; MORDELET, Patrick; GRABOIS, Victor. **Gestão hospitalar**: um desafio para o hospitalar brasileiro. Éditions École Nationale de la Santé Publique. Versão Brasileira, 1995.

CECÍLIO, L. C. O; MERHY, E.E. **A integralidade do cuidado como eixo da gestão hospitalar**. In: Pinheiro, R.; Mattos, R. Construção da integralidade: cotidiano, saberes e práticas em saúde. Rio de Janeiro: IMS ABRASCO, 2003.

CERQUEIRA, Sebastião A. R. **Estudo da Função Extensionista e Assistencial do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1996. Dissertação.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

COOPLER, Robin; KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. Futura. São Paulo: 1998.

COUTTOLENC, B. F.; ZUCCHI, P. **Gestão de Recursos Financeiros**. São Paulo, Coleção Saúde & Cidadania, IDS; NAMH/FSP-USP; Itaú, 1998.

DRUCKER, Peter F. **Administrando para obter resultados**. São Paulo: Pioneira, 1998.

FALK, James A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FITZGERALD, Lin. **Performance measurement in service businesses**. Cambridge: CIMA, 1993.

GASTAL, Fábio Leite. **Acreditação Hospitalar: modelo de qualidade de saúde no Brasil**. Disponível em: < <http://www.pmqp.org.br> >. Acesso em: 10 mar 2007.

GIFFI, Craig; SEAL, Gregory M. **Competing in world class manufacturing: America's 21st century challenge**. Business One Irwin: Homewood, 1990.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GURGEL JUNIOR, G. D.; VIEIRA, M. M. F. **Qualidade Total e Administração Hospitalar: Explorando Disjunções Conceituais**. Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 325-333, 2002.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO. **Plano 2012: planejamento estratégico do hospital universitário**. Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MALIK, A. M.; TELES, J.P. Hospitais e Programas da Qualidade no Estado de São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 3, p. 51-59, jul./set. 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custo**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MELLO, J. B.; CAMARGO, M. O. **Qualidade na Saúde: práticas e conceitos.** Normas ISO nas áreas médico-hospitalar e laboratorial. São Paulo: Best Seller, 1998.

MEZOMO, João Catarin. **Qualidade hospitalar: reinventando a administração do hospital.** São Paulo: Cedas, 1992.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, Daniel A. **Dimensões do desempenho em manufatura e serviços.** São Paulo: Pioneira, 1996.

NAKAWAGA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOGUEIRA, L.C.L. **Gerenciando pela qualidade total na saúde.** Belo Horizonte: Editora de Desenvolvimento Gerencial, 1999.

ORGANIZAÇÃO NACIONAL DE ACREDITAÇÃO. Apresenta informações sobre o processo de Acreditação Hospitalar. Acesso em: 12 mar 2007.

OSTRENGA, Michael R. Ozan, Terrence R. McIlhattan, Robert D. Hardwood, Marcus D. **Guia da Ernst&Young para gestão total dos custos.** 3 ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controladoria hospitalar.** São Paulo: Atlas, 2005.

ROCCHI, Carlos. **Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares.** Revista Brasileira de Contabilidade: Brasília, 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2000.